



Turun yliopisto  
University of Turku

# **VEROT JA YRITYSVASTUU**

**Verot yritys vastuukeskustelussa Suomessa vuosina 2006–2015**

Liiketaloustiede, laskentatoimen ja  
rahoituksen pro gradu -tutkielma

Laatija:

Mirva Tuominen

Ohjaajat:

KTT Kirsi-Mari Kallio

DI, KTM Kirsi Kari

27.11.2016

Turku





## SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	7
1.1	Johdatus aihepiiriin .....	7
1.2	Tutkielman tavoitteet ja rajaukset .....	10
1.3	Tutkielman metodologia ja tutkimusmenetelmät .....	11
1.4	Tutkielman rakenne .....	12
2	YRITYSVASTUU JA VEROT .....	14
2.1	Yhteiskuntavastuun määrittelyä .....	14
2.2	Yrityksen, yhteiskunnan ja verotuksen välinen suhde .....	18
2.2.1	Omistajalähtöinen näkemys .....	20
2.2.2	Sidosryhmälähtöinen näkemys .....	21
2.2.3	Laajin yrityksen sosiaalisen vastuun ideologia .....	22
2.3	Veron välttelyn kolmijako ja aggressiivinen verosuunnittelu .....	23
3	VASTUULLINEN VERONMAKSU JA VEROISTA RAPORTOINTI .....	28
3.1	Yrityksen vastuullinen verostrategia .....	28
3.2	Sidosryhmät yrityksen verostrategiaa selittävänä tekijänä .....	32
3.3	Yritysvastuuraportointi verotuksen näkökulmasta .....	35
3.3.1	Global Reporting Initiative .....	36
3.3.2	Verojalanjäljen raportointi Suomessa .....	39
4	TUTKIMUSAINEISTO JA SISÄLLÖNANALYYSIN KÄYTTÖ .....	43
4.1	Lehtiartikkelit tutkimusaineistona .....	43
4.2	Tutkimusprosessi sisällönanalyyssissä .....	45
5	YRITYSTEN VERONMAKSU JULKISESSA KESKUSTELUSSA .....	49
5.1	Alustavat havainnot tutkimuskohteesta .....	49
5.2	Vuodet 2006–2010 .....	51
5.2.1	Peruste veronmaksulle .....	51
5.2.2	Yritysvastuun ulottuvuus .....	55
5.2.3	Yrityksen verostrategia .....	58
5.3	Vuodet 2011–2015 .....	60
5.3.1	Peruste veronmaksulle .....	60
5.3.2	Yritysvastuun ulottuvuus .....	61
5.3.3	Yrityksen verostrategia .....	64

5.3.4	Veroista raportointi .....	78
5.4	Tutkimustulosten tulkinta.....	81
6	LOPUKSI .....	87
6.1	Tutkielman yhteenveto.....	87
6.2	Tutkimuksen arviointi .....	91
6.3	Jatkotutkimuskysymykset .....	91
	LÄHTEET.....	93
	LIITTEET	
LIITE 1	TUTKIMUSAINEISTO .....	102

## KUVIOT

Kuvio 1	Carrollin (1991, 42) pyramidimalli .....	16
Kuvio 2	Verojen välttelyn käsitteellinen kolmijako (SustainAbility 2006, 14)	24
Kuvio 3	Vastuullisen verosuunnittelun raja suhteessa verojen välttelyn kolmijakoon (SustainAbility 2006, 14) .....	28
Kuvio 4	Tutkielman tutkimusprosessin kuvaus .....	45
Kuvio 5	Aineistoon valittujen Talouselämän artikkelien lukumäärä vuosina 2006–2015 .....	49
Kuvio 6	Aineistoon valittujen Helsingin Sanomien artikkelien lukumäärä vuosina 2006–2015 .....	50

## TAULUKOT

Taulukko 1	Tutkielman analyysirunko .....	46
Taulukko 2	Tutkimusaineiston luokittelu .....	82



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Johdatus aihepiiriin

Elämme maailmassa, jossa yritysten toiminnalla on vaikutusta meihin kaikkiin. Tällöin herää väistämättä kysymys siitä, mikä on yritysten vastuu ja mihin kaikkeen se voidaan ulottaa. Keskustelua yritysvastuusta ei voi aloittaa sivuamatta Nobelilla palkitun taloustieteilijä Milton Friedmanin ajattelua, vaikka tämä voi vaikuttaa loppuun kuluneelta näkökulmalta. Teoksessaan *Capitalism and Freedom* Friedman (1970, 32–33) esitti yritystoiminnan yhdeksi ja ainoaksi tavoitteeksi tuottaa niin paljon voittoa kuin mahdollista huomioiden yhteiset pelisäännöt, eli toisin sanoen yrityksen tulee harjoittaa avointa ja vapaata kilpailua rehellisesti ilman vilppiä. Nykypäivänä Suomessa samaa ajattelua edustaa tunnettu talousvaikuttaja ja kansantaloustieteen professorinakin toiminut Björn Wahlroos (2012, 93), joka on todennut johtajien ainoaksi velvollisuudeksi kaikin laillisin keinoin maksimoida osakkeenomistajien sijoittaman pääoman arvo ja samalla varmistaa, että velkojille voidaan maksaa rahat takaisin.

Yritykset ovat ottaneet vastuuta myös yhteiskunnallisista asioista jo teollistumisen alkupuolelta lähtien, vaikka voiton tuottaminen on ollut yritysten päätavoitteena. Tehtaanomistajat tarjosivat työntekijöilleen asuntoja, koulutusta ja terveydenhuoltoa. Tämä tapahtui toki pitkälti yritysten omista intresseistä käsin, mutta yritysten näkökulmasta katsottuna ei yhteiskuntavastuussa olekaan kyse muusta toiminnasta erillisestä hyväntekeväisyydestä, vaan olennaisesta osasta yrityksen strategista toimintaa. (Knuutinen 2014, 34–35.)

Voitontavoittelun ja yhteiskuntavastuun yhteensopivuutta alettiin perustella painavammin 1930-luvun yritystutkimuksessa. Berle ja Means esittivät teoksessaan *The modern corporation and private property*, että modernin yrityksen tulisi muuttua sosiaalisiksi eikä niinkään vain voiton maksimointiin pyrkiväksi taloudelliseksi instituutioksi<sup>1</sup>. (ks. Teivainen 2013, 61–62.) Modernin yhteiskuntavastuun esi-isiksi Berle ja Means eivät kuitenkaan sovellu, koska heidän mukaansa yritysten johtajien tulisi olla sosiaalisesti vastuussa, mutta heidän ei toisaalta tarvitse vastata yrityksen ulkopuolelta tuleviin vaatimuksiin (ks. esim Bratton & Wachter 2008, 146–149). Varsinaisena ensimmäisenä yleisesityksenä yhteiskuntavastuusta käsitteenä pidetään Bowenin näkemystä aiheesta vuodelta 1953 (ks. esim Carroll 1999; Dahlsrud 2008; Kraus & Britzelmaier 2012). Kirjassaan *Social responsibilities of the businessman* Bowen määritteli yhteis-

---

<sup>1</sup> Berle, Adolf A. – Means, Gardiner C. (1932) *The modern corporation and private property*. The Macmillan Company, New York.

kuntavastuun liikemiesten velvollisuudeksi noudattaa sellaisia toimintalinjoja, jotka tukevat yhteiskunnan arvoja ja joiden tavoitteet koituvat koko yhteisön hyväksi. Liike-elämässä tulee siis toimia kunnan kansalaisen tavoin<sup>2</sup>. (ks. Kraus & Brtitzelmaier 2012, 284.)

1960-luvulle tultaessa yritys vastuupuhe laajeni edelleen, kun etenkin yhteiskunnalliset liikkeet ja kansalaisjärjestöt alkoivat kritisoida yritysvallan epäkohtia (Teivainen 2013, 63). Suuri yleisö alkoi huolestua siitä, miten yritykset huolehtivat yhteiskunnallisista asioista. Keskustelun aiheeksi nousivat muun muassa yritysten liiketoiminta Etelä-Afrikassa, ydinaseiden valmistus, ydinvoiman käyttö, energiansäästöön kohdistuvat toimet, ympäristön saastuttaminen ja hyväntekeväisyys. (Marx 1993, 38.) Ympäristöasiat tulivat yhä enemmän pinnalle, kun teollistumisen jatkuessa sen toiminnan ympäristöä kuormittavat haittavaikutukset alkoivat näkyä 1970-luvulla. Tällöin ympäristölainsäädäntö alkoi kehittyä ja yritykset alkoivat panostaa ympäristöasioihin. Vuosituhannen vaihteessa yritys vastuukeskustelussa alkoi sosiaalisen vastuun vaihe, jolloin alettiin keskustella laajemmin yrityksen vastuullisesta henkilöpolitiikasta. (Juutinen & Steiner 2010, 28–29.) Sosiaalinen vastuu ei jäänyt kuitenkaan koskemaan pelkästään yrityksen työntekijöitä, vaan se laajeni myös muihin yrityksen sidosryhmiin. Yritykset alkoivat tällöin miettiä toimintaansa ja tavoitteitaan eri sidosryhmien toiveiden mukaisesti. (Jussila 2010, 9, 16.)

Nykyisellä vuosikymmenellä julkisen keskustelun ja politiikanteon kohteeksi ovat nousseet veroparatiisit, ja niiden kautta tapahtuva verosuunnittelu ja veronkierto. Asian saamaan huomioon ovat vaikuttaneet julkiset vuodot ja paljastukset veroparatiisien laajasta hyväksikäytöstä ja toisaalta finanssikriisin syventämä tarve julkisen talouden tasapainottamiseen. (Kosonen 2013, 383.) Verojen välttelyn on todettu olevan yrityksille liian helppoa, jolloin voidaan pitää oikeutettuna ottaa veronmaksu mukaan yritys vastuukeskusteluun (Finnwatch 2013, 7).

Suomessa vastuullista veronmaksua on tutkinut kansalaisjärjestö Finnwatch<sup>3</sup>, joka on julkaissut aiheeseen liittyen useita selvityksiä. Tuoreimmassa julkaisussa pureudutaan metallimalmeja louhivien kaivosyhtiöiden veronmaksuun ja verosuunnitteluun Suomessa. Selvityksen mukaan kaivosyhtiöiden Suomeen maksamat verot olivat minimaalisia niiden täältä saamaan taloudelliseen hyötyyn nähden. (Finnwatch 2016c.) Vastuullisesta veronmaksusta on tullut myös yritys vastuututkijoiden mielenkiinnon kohde, ja tehdyt

<sup>2</sup> Bowen, H. R. (1953) *Social responsibilities of the businessman*. Harper, New York.

<sup>3</sup> Finnwatch on suomalaisen yritystoiminnan globaaleja vaikutuksia tutkiva kansalaisjärjestö. Finnwatchin taustalla vaikuttaa yhdeksän kehitys-, ympäristö- ja ay-järjestöä: Solidaarisuus, Eettisen kaupan puolesta, Suomen Ammattiliittojen Solidaarisuuskeskus SASK, Attac, Kirkon Ulkomaanapu, Kepa, Kehys, Kuluttajaliitto, Dalitien solidaarisuusverkosto ja Maan ystävät. (Finnwatch 2016.)



tutkimukset ovat varsin tuoreita (ks. esim. Avi-Yonah 2014; Dowling 2013; Hardeck & Hertl 2014; Hasseldine & Morris; Jenkins & Newell 2013; Ylönen & Laine 2015). Varsinkin Suomen näkökulmasta mielenkiintoinen on Ylönen ja Laineen (2015) metsäyhtiö Stora Ensosta tekemä tutkimus, joka tuo esille sen, että yrityksen vastuullisuuspuheet ovat ristiriidassa yrityksen toimien kanssa. Laajempaa tieteellistä tutkimusta vastuullisesta veronmaksusta Suomessa ei vielä kuitenkaan ole.

Yritysten verosuunnittelu on herättänyt paljon julkista keskustelua Suomessa. Valtionyhtiö Vapon asiakaslehteen keväällä 2014 antamassaan haastattelussa silloinen kehitys- ja omistajaohjausministeri Pekka Haavisto toteaa, että yritysten taloudellisessa vastuussa on kysymys siitä, että yhtiöt eivät saisi käyttää veroparatiiseja tai muita järjestelyjä, jotka vähentävät Suomeen tulevia verotuloja (Poikolainen 2014, 15). Etenkin yritysvastuututkijoiden mielestä vastuullisena voidaan pitää yritystä, joka maksaa veronsa vaaditun suuruusina sinne, missä verotettavaa tuloa syntyy ja kertoo veronmaksustaan avoimesti (Simola & Ylönen 2011, 117). Syntyneeseen keskusteluun yritykset ovat vastanneet raportoimalla veronmaksustaan laajemmin yritysraporteissaan. Suomessa raportoinnissa käytetään usein käsitettä verojalanjälki, jonka tarkoituksena on kuvata, mihin maihin ja mitä veroja yritys maksaa (ks. esim. Mansikkamäki 2014; Poikolainen 2014).

Veroraportoinnin myötä yritysten verotuskäytäntöjen voisi ajatella tulleen läpinäkyvämmäksi. Kuitenkin samalla kun yritykset vakuuttelevat vastuullisuuttaan veroraporteissaan, on julkisuuteen vuotanut tietoja, joista paljastuu erilainen todellisuus. Terveystalo ja Mehiläinen käyttivät tämän vuosikymmenen alussa hyväkseen silloista Suomen lainsäädäntöä, joka mahdollisti voittojen siirron Suomesta veroparatiisiin rekisteröityjen sijoitusyhtiöiden avulla. Miljoonien eurojen liikevoitoista maksettiin hyvin vähän veroja Suomeen, mutta samalla yhtiöt saivat osan tuloistaan Kela-korvauksina. (Lukkari 2011.) Julkisuudessa toiminta leimattiin moraalittomaksi, vaikka kyseessä oli sinänsä laillinen verosuunnittelu. Vastaavasti syksyllä vuonna 2014 tutkivien toimittajien kansainväliseen rinkiin (International Consortium of Investigative Journalists) kuuluva TV1:n tutkivan journalismin ohjelma MOT sai käsiinsä asiakirjoja, joista paljastui Huhtamäen Luxemburgin verottajan kanssa tekemät ennakkosopimukset verotuksestaan. Sopimuksen laskettiin toteutuessaan tuovan Huhtamäelle miljoonien eurojen verohyödyn. Myös tässä tapauksessa suunniteltu järjestely olisi toteutuessaan ollut laillinen, vaikka kyse oli siitä, että verotuksessa tehtäisiin vähennyksiä, mutta tuloa ei verotettaisi missään. (Huhtamäki ja SRV sopineet veroistaan - - 2014.)

Onko siis yritys vastuussa kysymys verotuksen osalta siitä, että yritysten tulisi vapaaehtoisesti maksaa enemmän veroja? Edellä annetuista esimerkeistä käy ilmi, että yritysten verosuunnittelu on laillista. Toisaalta, kuten Haaviston toteamuksesta käy ilmi, kaikkia verosuunnittelukeinoja ei katsota yhteiskunnan kannalta vastuullisiksi. Nykypäivänä vastuullinen yritys kuuntelee sidosryhmiään, jollaiseksi myös koko yhteiskunta

voidaan ymmärtää. Yrityksille on siis hyödyllistä ymmärtää, millainen käsitys vastuullisesta veronmaksusta yhteiskunnassa vallitsee, jotta se voi toimia odotusten mukaan. Vastaavasti sidosryhmien on hyvä tiedostaa, millaisia ovat yrityksen veronmaksuun liittyvät käytännöt, jotta sidosryhmien näkemiin epäkohtiin voidaan vaatia muutosta.

Aihepiirinä vastuullinen veronmaksu on siten erittäin ajankohtainen eikä todennäköisesti hetken ilmiö, koska yhteisöjen maksama tulovero on merkittävä tulonlähde valtiolle. Esimerkiksi vuonna 2013 Suomen valtion osuus yhteisön tuloveroista oli 3,2 miljardia euroa (Verohallinnon tilastoja - - 2015), joten yhteiskunnan kannalta on tärkeää esittää yritysten tulojen karkaaminen ulkomaille. Tämän vuoksi aiheesta on tarpeen ylläpitää keskustelua sekä tutkijoiden keskuudessa että yhteiskunnassa, jotta yritysten verotuskäytäntöjen läpinäkyvyys kasvaisi ja verojalanjälkiraportointien laatu paranisi sekä samalla yritysten motivaatio yhteiskunnan näkemyksen kannalta vastuuttomaan verosuunnitteluun pienenesi.

## 1.2 Tutkielman tavoitteet ja rajaukset

Tässä tutkielmassa pureudutaan nimenomaan käsitykseen vastuullisesta veronmaksusta Suomessa, ja ilmiötä tarkastellaan sekä yrityksen että yhteiskunnan näkökulmasta. Tutkielman tavoitteena on vastata seuraavaan pääkysymykseen:

- Miten verot ilmenevät osana yritysvastuuta suomalaisessa kontekstissa vuosina 2006–2015?

Jotta pääkysymykseen voidaan vastata, vastataan tutkielmassa myös seuraaviin alakysymyksiin:

- Millainen on yritysten veronmaksu ja yhteiskuntavastuun välinen suhde?
- Miten vastuullinen veronmaksu ymmärretään?
- Miten yritykset raportoivat veronmaksustaan?

Tutkimuksen ajanjakso 2006–2015 on valikoitunut sen perusteella, että keskustelu veronmaksusta yritysvastuun osa-alueena on vielä tuore ilmiö (ks. esim. Knuutinen 2014, 20) eikä tutkimusta siten ole nähty järkeväksi ulottaa valittua ajanjaksoa aikaisemmaksi. Tutkielmassa haetaan kontribuutiota kahdelta eri tasolta. Ensinnäkin alakysymyksissä tutkitaan vastuullista veronmaksua, jolloin tuloksena odotetaan olevan tähän liittyvän käsitteistön selkiytyminen. Tutkielman toinen taso on empiirisen tutkimuksen taso, jossa haetaan vastaus pääkysymykseen. Tuloksena tästä esitetään käsitys veroista osana yritysvastuuta Suomessa sekä kuvaus muutoksesta ajanjakson sisällä.

### 1.3 Tutkielman metodologia ja tutkimusmenetelmät

Tutkielma nojaa laadulliseen tutkimusotteeseen, koska tämän otteen pääasiallisena tarkoituksena on yleensä lisätä ymmärrystä yritysten toiminnasta (Alasuutari ym. 2005, 16), mikä myös tässä tutkielmassa on yhtenä tavoitteena. Laadullista eli kvalitatiivista tutkimusta on vaikeaa määritellä menetelmänä selkeästi, koska sillä tarkoitetaan erilaisia tutkimuskäytäntöjä (ks. esim. Alasuutari ym. 2005, 30). Usein laadullinen tutkimus määritellään esittelemällä sen erityispiirteitä tai eroavaisuuksia suhteessa kvantitatiiviseen eli määrälliseen tutkimukseen (ks. esim. Alasuutari ym. 2005, 30; Metsämuuronen 2008, 13–15). Jyrkkää vastakkainasettelua laadullisen ja määrällisen tutkimuksen välillä on syytä kuitenkin välttää, koska molemmilla tutkimusotteilla on yhteisiä piirteitä, kuten vaatimus havaintojen toistettavuudesta ja siitä, että tulokset pitää perustella (Silverman 2001, 40). Lisäksi molemmissa tutkimusotteissa tulee pyrkiä objektivisuuteen siten, että tutkijan omat mieltymykset tai arvokäsitykset eivät vaikuta todisteluun (Alasuutari 2011, 32).

Laadullisessa tutkimuksessa kiinnostus kohdistuu yksittäistapahtumien rakenteisiin, ja näitä tapahtumia eritellään niihin osallistuvien ihmisten näkökulmista tai antamien merkitysten kautta. Tutkimuksen kohteena ovat useimmiten luonnollisesti tapahtuvat aineistot, joita tutkijat eivät aktiivisesti ole tuottaneet. (Alasuutari ym. 2005, 31–32; Ahonen ym. 1996, 12–13). Pyrkimys on minimoida tutkijan vaikutus, vaikka etäisyys tutkijan tuottaman aineiston ja kohteen välillä on yleensä lyhyt verrattuna tilastolliseen tutkimukseen. Laadullisessa tutkimuksessa hypoteeseja ei yleensä johdeta etukäteen teoriasta, mutta ne muodostetaan ja testataan tutkimuksen edetessä. Hyvä laadullinen tutkimus ei jää pelkäksi ilmiön kuvailuksi. (Alasuutari ym. 2005, 32). Tässä tutkielmassa tutkittavaa ilmiötä eritellään yrityksessä toimivien henkilöiden ja yrityksen sidosryhmien näkökulmasta.

Tutkimus koostuu teoriaosiosta sekä empiirisestä osasta, jonka perusanalyysimenetelmänä on sisällönanalyysi. Menetelmä sopii Teschin (1992) mukaan laadulliseen tutkimukseen, jossa kieli mielletään kommunikaatioksi ja mielenkiinnon kohteena on sisältö<sup>4</sup> (ks. Hirsjärvi ym. 1997, 166). Sisällönanalyysin avulla voidaan tarkastella asioiden ja tapahtumien merkityksiä, seurauksia ja yhteyksiä. Menetelmällä tarkoitetaan kerätyn tietoaineiston tiivistämistä niin, että tutkittavia ilmiöitä voidaan lyhyesti ja yleistävästi kuvailla tai että tutkittavien ilmiöiden väliset suhteet saadaan selkeinä esille. Analysoitava aineisto on joko verbaalisessa tai kuvallisessa muodossa. Tässä tutkimuksessa aineistona käytetään sanomalehtiartikkeleita.

---

<sup>4</sup> Tesch, R. (1992) *Qualitative research. Analysis, types and software tools*. Falmer Press, London.

Lisäksi tutkimukseen on valittu teorialähtöinen sisällönanalyysi eli päättelyn logiikka on pääosin deduktiivista, jossa lähtökohtana ovat teoria tai teoreettiset käsitteet, joiden ilmenemistä tarkastellaan konkretiassa (Latvala & Vanhanen–Nuutinen 2003, 24). Tällöin analyysia ohjaa valmis aikaisemman tiedon perusteella luotu viitekehys (Sarajärvi & Tuomi 2009, 97), joka tässä tutkimuksessa muodostuu teorian perusteella luodusta mallista veronmaksusta osana yritys vastuuta. Teorialähtöisen sisällönanalyysin ensimmäisessä vaiheessa muodostetaan analyysirunko, jonka sisälle muodostetaan tutkittavasta aineistoista erilaisia luokituksia tai kategorioita. Tämän jälkeen tutkittavasta aineistosta tunnistetaan viitekehyksessä määriteltyjä ilmauksia, jotka asetetaan valittuun analyysirunkoon. (Sarajärvi & Tuomi 2009.) Tässä tutkimuksessa teoreettisen viitekehysten perusteella muodostetaan kategoriat, joihin tutkimuksen empiirinen aineisto suhteutetaan. Tutkimuskysymykset nojaavat teoriaosassa tehtyihin päätöksiin, joiden suhteessa aineisto analysoidaan. Teorialähtöisessä laadullisen tutkimuksen analyysissa siis sekä aineiston hankinta ja analyysi että raportointi ovat teorialähtöisiä (Sarajärvi & Tuomi 2009).

Teorialähtöisellä analyysillä viitataan usein teoriaa testaavaan tutkimukseen, mutta tämä on Tuomen ja Sarajärven (2009, 98) mukaan hieman kyseenalaista, koska kyseessä on useimmiten aikaisemman tiedon testaaminen uudessa kontekstissa. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan käsitystä vastuullisesta veronmaksusta suomalaisessa yhteiskunnassa. Tutkimustuloksen tarkoituksena on uudistaa tätä käsitystä, mutta varsinaisesta teorian testaamisesta ei siis tutkimuksessa ole kysymys.

## 1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma rakentuu kuudesta pääluvusta. Tässä ensimmäisessä luvussa motivoidaan lukija aiheeseen ja esitellään tutkielman tavoitteet ja rajaukset. Lisäksi käsitellään tutkielman metodologiaa ja alustavasti empiirisen aineiston analyysin tutkimusmetodia.

Toisessa luvussa pääpaino on yritys vastuun ja verotuksen välisessä suhteessa. Luvussa esitetään tulkintaa sille, miksi yrityksen ylipäättänsä pitää maksaa veroja ja miten veronmaksu liitetään yhteiskuntavastuuseen. Kolmannessa luvussa aiheena on vastuullinen veronmaksu ja veroista raportointi. Luvun alussa pohditaan sitä, mitä yrityksen vastuullinen verostrategia pitää sisällään ja miten se eroaa aggressiivisesta verosuunnittelusta. Lisäksi luvussa käsitellään, miten sidosryhmät vaikuttavat yritysten verostrategian valintaan. Luvun loppuksi esitellään, miten yritykset voivat raportoida veroistaan. Näissä luvuissa pohjana ovat aiheesta tehdyt aikaisemmat tutkimukset ja muu kirjallisuus.

Neljännessä luvussa esitetään empiirisen osuuden tutkimusaineistona käytettävät lehdistä artikkelit. Lukijalle kuvataan tutkimusprosessin kulku sekä kerrotaan tarkemmin, mi-

ten sisällönanalyysiä on aineiston analyysissä hyödynnetty. Kaikki tutkimusvaiheet halutaan tuoda mahdollisimman läpinäkyväksi, jotta lukija voi vakuuttua tutkimuksen johdonmukaisuudesta.

Luvussa viisi empiirinen aineisto luokitellaan luvuista kaksi ja kolme nousevien teemojen pohjalta. Luvun tärkein osuus on luokittelun tulkinta, josta saadaan vastaus tutkielman pääongelmaan. Luvussa kuusi tehdään yhteenveto tutkielmasta ja arvioidaan tutkielman luotettavuus. Lisäksi esitetään jatkotutkimuskysymykset.

## 2 YRITYSVASTUU JA VEROT

### 2.1 Yhteiskuntavastuun määrittelyä

Yrityksen yhteiskuntavastuulle<sup>5</sup> on olemassa useita määritelmiä, koska tiedeyhteisössä ei ole päästy yksimielisyyteen käsitteen sisällöstä (Carroll 1999; Dahlsrud 2008; Kraus & Brtitzelmaier 2012). Dahlsrud (2008) on tutkimuksessaan analysoinut vuosien 1980–2003 aikana esiintyneiden yhteiskuntavastuun käsitteiden sisältöä ja esiintymistä. Analysoituille käsitteille yhteistä oli, että lähes jokainen niistä viittaa vapaaehtoisuuteen eli toimiin, joihin yrityksellä ei lain mukaan ole velvoitetta. Yleisemmin tutkimuksen mukaan käytössä on Euroopan komission määritelmä yhteiskuntavastuusta. (Dahlsrud 2008, 4, 7–8.) Euroopan komission (2011, 4) nykyisen määritelmän mukaan yhteiskuntavastuu on yrityksen vapaaehtoista toimintaa, jossa se huomioi yhteiskunnallisia ja ympäristöön liittyviä näkökohtia liiketoiminnassaan ja vuorovaikutuksessa sidosryhmiensä kanssa. Suomalaisista tutkijoista Tuomo Takala (2004, 212) määrittelee yrityksen yhteiskuntavastuun tarkoittavan yrityksen vastuuta ympäristöstä ja ainakin lähiyhteisöstään. Sidosryhmien odotuksista riippuu, millaista tämän yhteiskunnallisen vastuun oletetaan olevan.

Tutkijat Kitzmueller ja Shimshack (2012, 53) ovat tiivistäneet eri määritelmien näkemykset siten, että yritysten yhteiskunnallisessa vastuussa on pohjimmiltaan kyse yritysten käyttäytymisestä, joka ylittää niiden toiminta-alueella olevat ympäristöön ja sosiaaliseen vastuuseen liittyvät lainsäädännölliset vaatimukset. Myös Dahlsrud (2008, 6) toteaa tutkimuksensa johtopäätöksissä, että vaikka yhteiskuntavastuun määritelmissä käytetään eri ilmaisuja, ovat määritelmät sisällöltään pääosin yhteneviä. Hänen mielestään oleellisempaa kuin yhden yleispätevän määritelmän löytäminen on ymmärtää, miten yhteiskuntavastuu rakentuu tietyssä ympäristössä ja miten tämä voidaan huomioida yrityksen liiketoiminnassa.

---

<sup>5</sup> Yrityksen yhteiskuntavastuun englanninkielinen termi on corporate social responsibility, mutta yritykset voivat kuitenkin käyttää pelkästään termiä corporate responsibility tarkoittaen samaa asiaa (FIBS). Englannin kielessä voivat esiintyä lisäksi termit corporate sustainability tai corporate citizenship (Kraus & Brtitzelmaier 2012, 282).

Tässä tutkielmassa tavoitteena on ymmärtää, millaiseksi osaksi yritys vastuuta<sup>6</sup> veronmaksu Suomessa on rakentunut. Tavoitteen kannalta ei ole oleellista löytää yhtä, yleispätevää määritelmää yhteiskuntavastuulle, vaan aihetta voidaan lähestyä yhteiskuntavastuun eri tasojen ja osa-alueiden avulla. Yhtenä ansioituneimmista yhteiskuntavastuun tutkijoista pidetään amerikkalaista professoria Archie B. Carrollia (Hardeck & Hertl 2014, 312). Tämän pro gradu -tutkielman pohjaksi on valittu nimenomaan Carrollin teoria yhteiskuntavastuusta, koska sen katsotaan soveltuvan suomalaiseen kontekstiin. Lisäksi, vaikka yritys vastuu on nähty eri tavoin eri aikakausina ja Carroll loi mallin alun perin 1970-luvulla, sisältää se ne peruselementit, jotka edelleen muodostavat yrityksen yhteiskuntavastuun.

Carroll (1979, 499–500) määritteli yhteiskuntavastuun neljänä velvoittavuuden tai sitovuuden tasona. Nämä neljä tasoa Carroll (1991, 42) kuvasi myöhemmin pyramidimallina (kuvio 1). Ensimmäinen taso pyramidimallissa on yrityksen taloudellinen vastuu, eli yrityksen odotetaan myyvän tavaroita ja palveluita voittoa tuottaen. Yrityksen tulee johdonmukaisesti yrittää maksimoida voittonsa ja sitoutua olemaan niin kannattava kuin mahdollista. Yrityksen tulee toimia tehokkaasti ja pitää yllä vahva kilpailuasema. (Carroll 1991, 40–41.)

Toisena tasona on lain noudattaminen. Yrityksen kaikki toiminta tulee tapahtua toimintavaltion hallituksen ja paikallisviranomaisten säätämien lakien mukaan. Yrityksen on tärkeää olla lainkuuliainen yritys kansalainen, jonka tarjoamat tavarat ja palvelut täyttävät vähintään minimaaliset, oikeudelliset vaatimukset. Laki kuvastaa yhteiskunnassa eräänlaista ”kodifioitua etiikkaa”, koska laki ilmentää oikeudenmukaista liiketoimintaa lainsäätäjän näkökulmasta. (Carroll 1991, 40–41; Carroll 2000, 35.) Carroll (2000, 35–36) on myöhemmin kritisoinut alati lisääntyvien lakien määrää, nähden niiden pikemmin lisäävän kuin vähentävän yritysten oikeustapauksia. Koska monet lait ovat kuitenkin hyviä ja päteviä ja kuvastavat asianmukaisia eettisiä standardeja, niiden noudattaminen on oleellinen osa yritys vastuuta.

---

<sup>6</sup> Termit yhteiskuntavastuu ja yritys vastuu ovat vakiintuneet käyttöön puhuttaessa yritysten ympäristö-, taloudellisen ja sosiaalisen vastuun muodostamasta kokonaisuudesta (Niskala, Pajunen & Tarna-Mani 2013, 15). Muita samaa tarkoittavia termejä ovat vastuullisuus, vastuullinen yritystoiminta, eettinen liiketoiminta ja kestävä kehitys. Käytännön liike-elämässä käytetään pääsääntöisesti termiä yritys vastuu. (Niskala ym. 2013, 15; FIBS) Yhteiskuntavastuu on useimmiten muiden organisaatioiden, kuten julkisen sektorin toimijoiden käytössä (FIBS). Tässä pro gradu -tutkielmassa käytetään molempia termejä yhteiskuntavastuu ja yritys vastuu riippuen siitä, halutaanko painottaa asian yhteiskunnallista puolta vai yritys näkökulmaa.

Kolmas taso pyramidimallissa on eettinen vastuu. Eettisellä vastuulla tarkoitetaan yrityksen vastuuta omaksua toimintoja, käytäntöjä ja käyttäytymismalleja, joita yhteiskunnan jäsenet yritykseltä odottavat (positiivisessa mielessä) tai kieltävät (negatiivisessa mielessä), vaikka niitä ei ole kodifioitu laeiksi. Eettinen vastuu sisältää erilaisia normeja, standardeja tai odotuksia, joita kuluttajat, työntekijät, osakkeenomistajat, koko yhteisö ja muut sidosryhmät pitävät oikeudenmukaisena. (Carroll 2000, 36.) Sen lisäksi, että yritys toimii eettisesti, tulee sen toiminnallaan edistää uusien eettisten tai moraalisten normien hyväksymistä yhteiskunnassa. On tärkeää, että yritys ei tavoittele taloudellista hyötyä eettisten periaatteiden kustannuksella. (Carroll 1991, 41.) Eettinen vastuu on pyramidimallissa kuvattu historiallisen kehityksen vuoksi taloudellisen ja lakiin perustuvan vastuun yläpuolella, mutta Carroll (1991, 41) huomauttaa, että eettinen vastuu asianmukaisessa yritystoiminnassa on nähtävä myös taloudellisen ja lakiin perustuvan vastuun rinnalla.



Kuvio 1 Carrollin (1991, 42) pyramidimalli

Pyramidimallin huippuna ovat harkinnanvaraiset toimet, jotka Carroll (1991, 42) on nimennyt filantrooppisiksi vastuiksi eli hyväntekeväisyyteen suuntautuviksi toimiksi. Näillä toimilla yritys täyttää velvollisuutensa hyvänä yrityskansalaisena. Yritykselle on tärkeää, että yrityksen johtajat ja työntekijät osallistuvat vapaaehtoisesti paikallisten hyväntekeväisyysjärjestöjen toimintaan. Lisäksi yritysten on hyvä tehdä yhteistyötä yksityisten ja julkisten oppilaitosten kanssa sekä ylipäätään vapaaehtoisesti edistää yhteisön elämänlaatua. Hyväntekeväisyystoimet ovat luonteeltaan vapaaehtoisia eli yrityksen toimintaa ei pidetä epäeettisenä, vaikka se ei osallistuisi näihin toimiin. Carrollin (1991, 42) mukaan voidaankin väittää, että vaikka hyväntekeväisyys on erittäin haluttua ja arvostettua, on se yritysvastuun näkökulmasta vähemmän tärkeä kuin muut ulottu-



vuudet. Tällä tasolla yritys vastuulla ei nähdä enää välttämättä olevan yhteyttä yrityksen varsinaiseen liiketoimintaan (Knuutinen 2014, 95), mutta toisaalta hyväntekeväisyydestä on tullut enenevässä määrin osa yrityksen strategiaa. Tällöin hyväntekeväisyyden nähdään parantavan myös yrityksen asemaa. (Buchholtz ym. 2003, 169, 186).

Pyramidimallia ei saa tulkita väärin siten, että huippu (hyväntekeväisyys) kuvaisi korkeinta tai kehittyneintä yritys vastuun tasoa. Mallin on tarkoitus kuvata, että taloudellinen vastuu luo perustan, koska muuten muihin ulottuvuuksiin tulee kiistanalainen näkökohta. Myös lakien noudattaminen on perustavaa laatua oleva ulottuvuus, kun taas hyväntekeväisyydellä on pienempi painopiste. Mallia ei saa myöskään tulkita siten, että vastuut olisivat toisistaan erillisiä osa-alueita. Eri tasot menevät siis päällekkäin ja ovat vuorovaikutteisessa suhteessa keskenään. (Carroll 1991, 41; Carroll & Schwartz 2003, 505.)

Tasojen lisäksi yritys vastuussa katsotaan vakiintuneesti olevan kolme osa-aluetta: taloudellinen, sosiaalinen ja ekologinen vastuu (Knuutinen 2014, 98). Yrityksen taloudellista vastuuta on voiton tuottaminen omistajilleen, jolloin yritys voi jakaa voitto-osuuksia omistajilleen ja yrityksen arvo kasvaa. Taloudellinen vastuu ulottuu omistajien lisäksi muihin yrityksen sidosryhmiin kuten rahoittajiin, työntekijöihin, yhteistyökumppaneihin, paikallisyhteisöön ja koko yhteiskuntaan. (Ketola 2005, 32–33; Knuutinen 2014, 100.) Palkkojen maksu työntekijöille, ostot tavarantoimittajilta ja veronmaksu ovat yrityksen taloudellisesta lisäarvosta sidosryhmille tuotettuja suoria rahavirtoja. Välillisiä taloudellisia vaikutuksia voi liittyä esimerkiksi yritysten innovaatioiden laajempaan yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen ja toimintojen sijoittamispäätöksiin sekä tavarantoimittajien työllistämisestä syntyviin palkka- ja verotuloihin. (Niskala ym. 2013, 17–18.) Työ- ja elinkeinoministeriön (2014) määritelmän mukaan taloudellisesti vastuullinen yritys tuottaa lisäarvoa omistajilleen, säilyttää työpaikat, kasvattaa verotuloja ja luo hyvinvointia yhteiskuntaan. Taloudellista vastuuta säännellään monin osin laeilla, mutta lisäksi yritys voi ylittää lakien asettamat minimivaatimukset esimerkiksi toimimalla avoimesti ja läpinäkyvästi.

Yrityksen sosiaalinen vastuu on vastuuta oman henkilöstön hyvinvoinnista, mutta vastuu ulottuu myös tavarantoimittajiin, alihankkijoihin, urakoitsijoihin, muihin yhteistyökumppaneihin, asiakkaisiin, paikallisiin asukkaisiin ja koko suureen yleisöön eli ihmisiin kaikkialla maailmassa (Ketola 2005, 40; Knuutinen 2014, 98). Yrityksen sosiaaliset vaikutukset näkyvät muun muassa työoloissa, vastuullisena toimintatapana irtisanomistilanteissa sekä tuotevastuu- ja kuluttajansuojakysymyksissä (Niskala ym. 2013, 18). Työ- ja elinkeinoministeriön (2014) mukaan sosiaalista vastuullisuutta on ylittää lakien minimivaatimukset muun muassa huolehtimalla henkilöstön työhyvinvoinnista ja osaamisen parantamisesta sekä ihmisoikeuksien toteutumisesta, työllistämällä syrjäytymisvaarassa olevia ja verkottamalla sidosryhmien kanssa. Lisäksi sosiaalisesti vastuulliset toimintatavat hyödyttävät yrityksiä ja muita työyhteisöjä itseään sekä sisäisiä ja ul-

koisia sidosryhmiä, koska ne lisäävät keskinäistä luottamusta, parantavat yrityksen mainetta ja lisäävät yleistä hyvinvointia.

Yrityksen ekologista vastuuta on ottaa vastuu yrityksen toiminnan kaikista vaikutuksista luonnonympäristöön kaikkialla missä yritykset toimivat (Ketola 2005, 46). Ympäristövastuuseen kuuluu vastuu koko tuotteen elinkaaren aikaisista ympäristövaikutuksista ja toiminnan arvoketjusta (Niskala ym. 2013, 18). Työ- ja elinkeinoministeriön (2014) mukaan ekologisesti vastuulliset yritykset ja muut työyhteisöt hyödyntävät luonnonvaroja ja raaka-aineita kestäväällä tavalla sekä vähentävät muun muassa ympäristön saastumista ja ilmastomuutosta kaikissa toimituksissaan. Kansalliset ja kansainväliset säädökset ohjaavat ekologista vastuuta. Lisäksi julkinen hallinto voi edistää yritysten vapaaehtoisia, ympäristön kannalta kestäviä toimintatapoja.

Tässä tutkielmassa mielenkiinto on yritysten veronmaksussa, jolloin siis liikutaan lähinnä yhteiskuntavastuun taloudellisella osa-alueella. Vastuullista veronmaksua voidaan tarkastella pyramidimallin avulla. Pyramidimallissa yrityksen taloudellinen ja oikeudellinen vastuu nivoutuvat yhteen. Yrityksen tulee toimia kannattavasti lainsäädäntöä noudattaen. Verotusta säädellään verolaeilla, joten niiden noudattaminen on osa yrityksen taloudellista ja oikeudellista vastuuta. Tässä tapauksessa verolait edustavat ”kodifioitua etiikkaa”, koska ne ilmentävät lainsäätäjän näkökulmaa verotukseen. Pyramidimallissa kolmantena ulottuvuutena on yrityksen eettinen vastuu, mikä siis kuvastaa yhteiskunnan yritykseen kohdistuvia odotuksia, joita ei ole kodifioitu laeiksi. Verolakien kohdalla nämä odotukset tarkoittavat lain tarkoituksen tai hengen toteutumista. Yrityksen eettisen vastuun tulee toteutua pyramidimallin mukaan taloudellisen ja oikeudellisen vastuun rinnalla. Pyramidimallin neljäntenä ulottuvuutena on hyväntekeväisyys ja hyvä yrityskansalaisuus. Tämä tarkoittaa, että yritys maksaa veronsa kunnon kansalaisen tavoin.

Seuraavaksi tarkastellaan lähemmin, miten yritysten veronmaksu ylipäätään oikeutetaan ja miten yrityksiä voidaan luokitella yritysvastuu eri tasoille, koska tämä on oleellista, jotta voidaan vastata tutkielman pääkysymykseen. Lisäksi määritellään tarkemmin, mitä vastuullinen veronmaksu pitää sisällään.

## **2.2 Yrityksen, yhteiskunnan ja verotuksen välinen suhde**

Julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen on verotuksen fiskaalinen tavoite ja myös ensisijainen tarkoitus (Niskakangas 2014, 15). Valtio ja muut julkisyhteisöt käyttävät verotuloja erilaisiin käyttökohteisiin, joista päätetään poliittisesti (Simola & Ylönen 2011, 119). Verolakeja säädettäessä määrätään siitä, miten verokertymää jaetaan eri veromuotojen kesken ja miten paljon verotaakkaa säilytetään erityyppisille verovelvollisryhmille (Niskakangas 2014, 15). Veroja ei kuitenkaan kerätä pelkästään rahoituksen vuoksi, vaan niiden avulla toteutetaan yhteiskunnallisia päämääriä, jolloin verotuksella

on ei-fiskaalinen tavoite. Ei-fiskaaliset tavoitteet ohjaavat kannustamalla tiettyyn käyttäytymiseen ja toisaalta estävät jotain muuta käyttäytymistä. Esimerkiksi haittaverolla voidaan ohjata yritystä toteuttamaan ympäristöä vähemmän kuormittavaa toimintaa. (Niskakangas 2014, 15; Simola & Ylönen 2011, 119.)

Verotuksen talouspoliittiset tavoitteet ovat erityisen merkityksellisiä yrityksille. Suomessa yritysverotusta on pyritty muotoilemaan siten, että se edistäisi taloudellista kasvua eikä ainakaan olisi esteenä tälle. Alhaista yhteisöverokantaa on perusteltu tästä syystä. Talouspoliittisena tavoitteena on myös suhdannehuippujen tasaaminen. Verotuksella on pyritty madaltamaan korkeasuhdanteen huippuja ja toisaalta elvyttämään taloutta matalasuhdanteessa. (Niskakangas 2014, 15–16.)

Talouspoliittisten tavoitteiden lisäksi verotuksella on useita sosiaalipoliittisia ja ympäristöpoliittisia tavoitteita. Etenkin suomalaisessa yhteiskunnassa valtiovallalla on tiettyyn rajaan saakka vastuu kansalaisten toimeentulosta ja hyvinvoinnista. Sosiaalipoliittisina tavoitteina valtioilla on kohdistaa verotaakkaa erilaisten veronmaksajaryhmien kesken ja turvata perustoimeentulo kaikille kansalaisille. Tämä näkyy esimerkiksi kunnallisverotuksessa perusvähennyksenä ja valtionverotuksen verotaulukoissa verotettavan tulon alarajana. Lisäksi keinoina ovat sekä tulojen verovapaus että oikeus verovähennysten tekemiseen. (Niskakangas 2011, 36.)

Ympäristöpoliittisista tavoitteista ilmastonmuutos on kansainvälinen huolenaihe, johon voidaan puuttua verotuksellisin keinoin. Kasvihuonepäästöjä voidaan pyrkiä vähentämään verottamalla saastuttamista tai siten, että saastuttajat pannaan maksamaan päästökaupparakkeilla päästöoikeuksista. Lisäksi hiilidioksidipäästöjä, muun muassa liikenteen, asumisen ja maatalouden osalta ohjataan verotuksella. (Niskakangas 2011, 50.)

Julkinen sektori tarvitsee siis verotuloja huolehtiakseen yhteiskuntavastuusta, ja toisaalta se ohjaa verotuksella kansalaisten ja yritysten toimintaa haluttuun suuntaan. Finnwatchin (2016b) mukaan yritysten tulee osallistua veronmaksuun, koska ne hyödyntävät toiminnassaan verovaroin tuotettuja palveluita sekä valtioiden luonnonvaroja. Omistajien yrityksestä nostamien pääomatulojen verottaminen ei ole riittävää, koska omistajien ollessa ulkomaisia, maa ei saa alueellaan tapahtuvasta toiminnasta verotuloja. Jotta voidaan tarkemmin perustella yritysten verottamisen oikeutusta, on oleellista ymmärtää, miten yritys nähdään ja koetaan, koska tämä vaikuttaa myös näkemykseen yrityksen yhteiskuntavastuullisuudesta ja sen ulottuvuudesta. Yritystä voidaan tarkastella omistajien ja muiden sidosryhmien välisenä sopimusverkkona, keinotekoisena lain (valtion) luomuksena tai täysin erillisenä valtiosta ja sidosryhmistään riippumattomana toimijana, jonka toiminnasta vastaavat tähän tehtävään palkatut johtajat (Avi-Yonah 2014, 14). Nämä teoriat on edelleen seuraavissa alaluvuissa yhdistetty yrityksen yhteiskunnallisen vastuun kolmeen ideologiaan, jossa jaottelun pohjana on yrityksen yhteiskunnallisen vastuun ulottuvuus (Takala 2000, 595). Näin voidaan edelleen perustella

yrityksen verottamisen oikeutusta ja tarkastella, miten eri ideologiat voidaan suhteuttaa Carrollin pyramidimallin eri tasoihin. Siihen, mitä tarkoitetaan oikeudenmukaisella osuudella veroista, palataan myöhemmin luvussa kolme.

### **2.2.1 Omistajalähtöinen näkemys**

Tarkastellaan yritystä ensin sopimusverkkona, jossa osapuolina ovat rahoittajat, yrityksen johto ja työntekijät. Tällöin yritys on ensisijassa omistajiensa taloudellisten intressien summa. (Knuutinen 2014, 68.) Omistajalähtöisen ajattelutavan kannalta yrityksen ainut tehtävä on palveluiden ja tuotteiden tehokas tuottaminen vapaille markkinoille kaikkia osapuolia hyödyntävästi. Toiminnassa on tärkeää noudattaa yrityslainsäädäntöä, jonka katsotaan jopa rajoittavan voiton tuottamistehtävän ylitse meneviä velvoitteita. Johtajiston tulee noudattaa tarkoin heille laissa määriteltyä asemaa ja liiketoiminnassa käyttää varoja ainoastaan omistajia välittömämmin hyödyttäviin kohteisiin sekä minimoida omien eettisten arvostusten vaikutus päätöksentekoon. (Takala 2000, 596.)

Yrityksen vastuullinen toiminta on siis voitonmaksimointia, jolloin yritys vastuun nähdään ulottuvan ainoastaan toimintoihin, jotka selkeästi ja todistettavasti hyödyttävät yhtiön osakkeenomistajia pitkällä aikavälillä. Esimerkiksi ympäristökatastrofien ehkäisyyn panostetaan vain, koska niillä voi olla tuhoisa vaikutus yrityksen toimintaan. (Avi-Yonah 2014, 14.) Yritys voi myös osallistua sellaiseen sosiaaliseen toimintaan, joka hyödyttää osakkeenomistajia eikä uhkaa voitontavoittelua. Esimerkiksi sopii yrityksen tukema ammattikoulu, josta valmistuu yritykselle päteviä työntekijöitä. Yhteiskunnallisen hyvinvoinnin katsotaan toteutuvan taloudellisen prosessin sivutuotteena, jolloin moraalialia itsessään ei tarvita. Yritykselle tai siinä toimiville ihmiselle ei voida osoittaa eettistä vastuuta, koska yrityksen toiminta on amoraalista eli moraalisen arvostelun ulkopuolella olevaa. (Takala 2000, 596.)

Omistajalähtöisestä yhteiskuntavastuun ideologiasta on vaikea löytää perustelua sille, että yrityksen tulee maksaa tuloistaan oikeudenmukainen osuus veroja. Ajattelutavan mukaan yritykset ottavat yhteiskuntavastuuta kantaakseen vain siltä osin kuin tämän nähdään hyödyttävän osakkeenomistajia pitemmällä aikavälillä. Jos veroa pidetään kustannuksena, on yrityksen johdon tavoitteena minimoida tämä kustannus. Vapaaehtoisen yhteiskuntavastuun kantaminen jää pelkästään valtion huoleksi. Mutta jos kaikki yritykset harjoittavat tällaista verostrategiaa, ei valtio välttämättä saa riittävästi verotuloja yhteiskunnallisten velvoitteiden huolehtimiseen. Menetetty yhteisötulot valtio voi yrittää korvata nostamalla muita veroja. Tämä voi kuitenkin aiheuttaa poliittista vastustusta. Lisäksi yksittäiset verokannat voivat olla jo niin korkeita, että niitä on tehotonta ja mahdollisesti haitallista nostaa lisää. Kärjistettynä tästä kuviosta voi aiheutua, että yhteiskunnallisista velvoitteista ei huolehdi yritys eikä toisaalta valtiolla ole siihen varaa.

(Avi-Yonah 2014, 26–29.) Avi-Yonahin (2014, 29) mukaan yrityksillä on tämän vuoksi velvollisuus maksaa veronsa, jotta valtio pystyy hoitamaan ne tehtävät, joista yritykset kieltäytyvät voiton maksimoinnin nimissä ja jotka yritykset nimenomaan näkevät valtiolle kuuluviksi. Yritysten veronmaksua voidaan siten pitää perusteltuna, koska veroja maksamalla yritys pystyy siirtämään yhteiskuntavastuusta huolehtimisen valtiolle.

Pyramidimalliin suhteutettuna tämän ajattelutavan mukainen yritysvastuu sijoittuu lähinnä tasoille yksi ja kaksi. Ratkaisevaa on taloudellisen ja oikeudellisen vastuun toteutuminen. Verojen osalta tämä tarkoittaa verolainsäädännön noudattamista, mutta yritys ei voi kuitenkaan toteuttaa pelkästään verojen minimointiin tähtäävää verostrategiaa, koska silloin yhteiskunnalle ei jäisi riittävästi taloudellisia resursseja hoitaa sosiaalisia velvoitteitaan.

### **2.2.2 Sidosryhmälähtöinen näkemys**

Lain luomuksena yrityksen olemassaolo perustuu valtioon ja tämän lainsäädäntöön. Valtio antaa yritykselle oikeudet, mutta myös velvollisuudet. Yritys on olemassaolostaan ”velkaa” valtiolle ja yhteiskunnalle. (Knuutinen 2014, 64–65.) Yritystä ei nähdä enää pelkästään omistajien voitonmaksimoinnin välineenä, vaikkakin velvollisuutena on tuottojen pitkän tähtäyksen optimointi, kasvu ja jatkuvuuden turvaaminen. Yrityksen toiminnasta ei saa kuitenkaan koitua yhteiskunnalle haittaa, joka olisi taloudellista hyötyä suurempi. (Takala 2000, 597.)

Tämä velvoittaa yrityksen yhteiskuntavastuuseen, vaikka yrityksellä ei olisi tähän välitöntä oikeudellista vastuuta eikä toimista voitaisi osoittaa olevan mitään hyötyä osakkeenomistajille. Yrityksen tulee auttaa valtiota sen toiminnasta aiheutuvien haittojen lieventämisessä, koska muutoin valtion on vastattava kokonaan yrityksen luomasta taa-kasta. (Avi-Yonah 2014, 14–15.) Sidosryhmälähtöisen ideologian mukaan yrityksen tulee toimia yhteiskunnan määrittämässä sosiaalisissa ja eettisissä puitteissa, jolloin sen taloudelliseen päätöksentekoprosessiin on liitettävä myös moraalista harkintaa. Lainsäädäntö asettaa vähimmäistason yrityksen vastuullisuudelle, mutta tämä ei ole riittävää, vaan yrityksen tulee tiedostaa laajemmin velvollisuutensa toimintaympäristöä kohtaan. Vastuullisuus voi tapahtua jopa voiton kustannuksella, jos näin saavutetaan yritystoiminnan yhteiskunnallinen hyväksyttävyys. Lähtökohtaisesti toimitaan kuitenkin aina yrityksen omaa hyötyä ajatellen, mutta koska samalla huomioidaan yleinen etu, toiminta on sosiaalisesti vastuullista. (Takala 2000, 597–598.)

Tämän ideologian avulla on sinänsä helppo perustella, että yritykset maksavat veroja, koska yritysten tulee auttaa valtiota yhteiskuntavastuun kantamisessa vastapalveluksena siitä, että valtio on luonut yrityksille puitteet toimia markkinoilla ja tehdä voittoa. Vastuun kantamiseen valtio tarvitsee verotuloja, joten on luonnollista olettaa, että yritykset

maksavat veronsa. Ongelma on kuitenkin siinä, millaisen verostrategian yritys valitsee. Yritysten tulisi pidättäytyä sellaisesta aggressiivisesta verosuunnittelusta, jonka avulla keinotekoisesti pienennetään valtion saamia verotuloja. Tässä kohdin joudutaan miettimään, mikä on tuomittavaa veronkiertoa ja mikä laillista verosuunnittelua. (Avi-Yonah 2014, 21.) Avi-Yonahin (2014, 21) mukaan rajanveto ei ole helppoa, mutta yritysten pitäisi pystyä itse harkitsemaan asia parhaiten. Vastuullisuuden näkökulmasta sallittuun verosuunnitteluun palataan tarkemmin luvussa kolme.

Tässä näkemyksessä yritysvastuu on pyramidimallin tasoilla 1 ja 2, mutta ulottuu myös tasolle 3. Taloudellisen ja oikeudellisen vastuu lisäksi yrityksen odotetaan toimivan yhteiskunnan eettisten periaatteiden mukaan. On selviö, että yritys maksaa veronsa, mutta jättää tämän lisäksi käyttämättä sellaisia verosuunnittelumahdollisuuksia, joita yhteiskunta ei pidä hyväksyttävänä.

### **2.2.3 Laajin yrityksen sosiaalisen vastuun ideologia**

Yritys itsenäisenä ja reaalisenä toimijana voidaan yritys vastuukysymyksiä tarkasteltaessa rinnastaa yksityishenkilöön. Tällöin yrityksen on sallittua tehdä hyväntekeväisyyttä aivan kuten yksityishenkilönkin, vaikka yhtiöllä ei ole tähän mitään vastuuta eivätkä toimet ole osakkeenomistajien edun mukaisia edes pitkällä aikavälillä. Yritystä jopa kiitellään tällaisesta toiminnasta. (Avi-Yonah 2014, 15.) Tällaisena yrityksen voidaan nähdä noudattavan laajinta sosiaalisen vastuun ideologiaa. Yritys ei voi enää tavoitella pelkästään omistajiensa tuottoa ja kannattavuutta, vaan yrityksen missiona on koko yhteiskunnan hyvinvointi ja elämänlaadun ylläpitäminen. Tämä rajoittaa yrityksen toimintaa, mutta voi toisaalta tuottaa uusia liiketoimintamahdollisuuksia. Kilpailussa taloudellisesti selvitäkseen yrityksen tulee kuitenkin toimia kannattavasti, koska muuten se ei voi edistää yhteiskunnallista hyvinvointia. (Takala 2000, 599.)

Laajinta vastuuta toteuttavalla yrityksellä yhteiskunnallinen vastuu on kiinteä osa yrityksen toimintastrategiaa, ja yrityksen olemassaoloa voidaan pitää oikeutettuna vain, jos se pystyy tämän vastuun kantamaan. Yritys ei kuitenkaan itse suoranaisesti ole moraalinen toimija, vaan yritykselle kuuluvaksi katsottavat moraaliset arviot ja vastuu on jaettava edelleen yksilöille, mikä käytännössä näkyy koko yritys yhteisön toiminnassa. (Takala 2000, 599.)

Tässä yritys on siis verrattavissa yksittäiseen henkilöön ja suhde yhteiskuntavastuuseen on, että yritys toteuttaa yhteiskuntavastuullisia toimia täysin vapaaehtoisesti. Miten veronmaksu sopii tähän kuvioon? Valtaosa yksittäisistä ihmisistä ei maksa vapaaehtoisesti veroja, mutta toisaalta verojärjestelmä onnistuu, koska ihmiset haluavat kuitenkin noudattaa lakia ja katsovat velvollisuudekseen maksaa veroja. Jos siis yritys on samanlainen toimija kuin tavallinen kansalainen, se noudattaa verolainsäädäntöä parhaan ky-

kynsä mukaan ja maksaa verot. Yrityksen on perusteltua minimoida maksetut verot tavanomaisessa liiketoiminnassa, mutta sen ei ole perusteltua valita sellaista verostrategiaa, jonka ainoana tavoitteena on verojen minimointi. Kuten sidosryhmälähtöisen näemyksenkin mukaan, yritykset itse parhaiten tietävät, milloin toimiin on joku liiketaloudellinen syy eikä pelkästään verohoukutin. (Avi-Yonah 2014, 23–24.)

Yritysvastuu ulottuu tällöin selvästi pyramidimallin neljännelle tasolle saakka. Voidaan kuitenkin pohtia, koskeeko tämä myös veronmaksua, koska verot määräytyvät lainsäädännön ja yritystulon perusteella eikä tähän voida liittää hyväntekeväisyyttä. Toisaalta sidosryhmälähtöisessä vastuun ideologiassa, yritykselle hyväksyttävät normit verosuunnitteluun tulevat ulkoapäin ympäröivältä yhteiskunnalta. Laajimman vastuun ideologian kohdalla voidaan taasen katsoa, että nämä normit ovat jo yritys yhteisön toiminnassa eli yrityksen sisällä. Yrityksen toimijoiden tulee itsessään kyetä moraaliseen arvioon, jolloin yritys voi harkintansa mukaan pidättäytyä sellaisestakin verosuunnittelusta, joka yhteiskunnassa hyväksyttäisiin, vaikka se tarkoittaisi verotulojen menetystä. Näin laajemmin ajateltuna veronmaksu voi ulottua pyramidimallin huipulle, vaikka varsinaisesta hyväntekeväisyydestä ei ole kysymys.

Luvussa 2.1 yhteiskuntavastuun sisällön todettiin olevan kontekstiriippuvainen, joten eri yhteiskunnat ovat erilaisia siinä, miten pyramidimallin tasot niissä ilmenevät. Antti-roikon mukaan korkean veroasteen maassa, kuten Suomessa, verotuksen ja tulonsiirtojärjestelmien avulla yritysten yhteiskuntavastuun sosiaalis-taloudellinen puoli on pitkälti institutionalisoitu. Vastaavasti maissa, joissa vauraus on keskittynyt harvojen omistukseen, pääomaverotus on alhainen sekä ihmisten välinen epätasa-arvo on erittäin suuri, hyväntekeväisyydellä on suuri merkitys. (Antti-roiko 2004, 36–37.) Jos veronmaksua tarkastellaan yritysvastuukysymyksenä, tarkoittanee tämä, että Suomen kaltaisissa hyvinvointivaltioissa verolainsäädännön noudattamisella on tärkeä merkitys. Tällöin yritysvastuu veronmaksun osalta ulottuu vähintään pyramidimallin tasolle kaksi.

### **2.3 Veron välttelyn kolmijako ja aggressiivinen verosuunnittelu**

Veron minimointiin tai välttelyyn liittyvät toimet voidaan jakaa käsitteellisesti verosuunnitteluun, veron kiertämiseen ja verovilppiin (Knuutinen 2012, 4). Verosuunnittelussa<sup>7</sup>, käytetään hyväksi verolakien suomia mahdollisuuksia verojen minimointiin ilman, että rikotaan lakia (Kosonen 2013, 384). Veron kiertäminen määritellään Suomes-

---

<sup>7</sup> Verosuunnittelu voi verojen minimoinnin lisäksi tarkoittaa verotustekijöiden huomioimista muiden päätökseen vaikuttavien tekijöiden joukossa (Knuutinen 2012, 4), mutta tässä tutkielmassa rajataan verosuunnittelu tarkoittamaan pelkästään verojen minimointia.

sa verotusmenettelylain 28 1 §:ssä seuraavasti: ”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.” Verovilpissä on kyse rikoslainsäädännön vastaisesta toiminnasta (Knuutinen 2013, 179). Tätä käsitteellistä kolmijakoa on kuvattu kuviossa 2.



Kuvio 2 Verojen välttelyn käsitteellinen kolmijako (SustainAbility 2006, 14)

Rajanveto on yksinkertaista veron kiertämisen ja verovilpin välillä, mitä kuviossa 2 kuvataan yhtenäisellä viivalla. Verovilppi on rikosoikeudellisesti rangaistavaa toimintaa, josta Suomessa säädetään rikoslain 29 luvussa. (Knuutinen 2013, 179.) Hyväksyttävän verosuunnittelun ja veron kiertämisen ero on vastaavasti vaikeasti rajattavissa (kuvion 2 katkoviiva), koska Suomen rikoslain näkökulmasta veron kiertäminen ei ole lainsäädännön vastaista toimintaa (Knuutinen 2013, 179). Epäselvissä tapauksissa jää viime kädessä tuomioistuinten tehtäväksi ratkaista, onko kyseessä hyväksyttävä verosuunnittelu vai ei-hyväksyttävä veron kiertäminen (Knuutinen 2012, 3). Tätä rajanvetoa on osuvasti kuvannut Britannian entinen valtiovarainministeri Denis Healey todetessaan veronkierron ja hyväksytyin verojen välttelyn eron olevan vankilan seinän paksuinen (Hänninen 2013, B6).

Verojen minimoinnin yhteydessä kuulee usein puhuttavan aggressiivisesta verosuunnittelusta. Käsitettä ei ole tarkkaan määritelty, ja sen sisällössä on vivahde-eroja asiayhteydestä riippuen. Pääsääntöisesti käsitteellä viitataan verosuunnitteluun, joka hyökkää jotakin oikeana pidettävää tavoitetta vastaan, ja jota siksi pidetään epäasianmukaisena. (Knuutinen 2015, 5.) Aggressiivisessa verosuunnittelussa liikutaan osin verojen kiertämisen ja osin verosuunnittelun alueella (Knuutinen 2013, 182), mutta se painottunee verojen kiertämisen alueelle, kuten kuviossa 2 esitetään. Usein aggressiivista verosuunnittelua käytetään kuvaamaan toimintaa, jossa kansallisten verolakien ja kansainvälisen verojärjestelmien porsaanreikiä käytetään hyväksi niin, että verotuksen lopputulos ei



vastaa lain henkeä eikä tarkoitusta, vaikka se ei varsinaisesti riko lain kirjainta (Jenkins & Newell 2013, 383; Kosonen 2013, 384–385). Yritysvastuuajattelussa aggressiivinen verosuunnittelu voidaan nähdä toimintana, jota toteutetaan vero-oikeudellisten sitovien normien puitteissa, mutta joka ei ole yrityksen sidosryhmien kannalta hyväksyttävää (Knuutinen 2015, 17).

Euroopan Komission (2012, 6) mukaan aggressiivinen verosuunnittelu ilmenee siten, että yritykset keinotekoisin järjestelyin siirtävät veropohjaansa eri maihin hyödyntääkseen matalimpia verokantoja tai varmistaakseen sen, että tietyt tuloerät jäävät kokonaan verottamatta. Nämä järjestelyt näkyvät useina eri käytäntöinä. Yksi tapa on siirtää yhtiön sisällä voittoja korkeiden vero-asteiden maassa sijaitsevista tytäryhtiöistä matalien veroasteiden maassa sijaitseviin yhtiöihin. Voitonsiirtely voi tapahtua siirtohinnoittelulla, jonka avulla voidaan lisätä kustannuksia korkean veroasteen maassa ja vähentää niitä matalan veroasteen maassa<sup>8</sup>. Toinen tapa on hyödyntää verojärjestelmien ja verosopimusten epäyhteneväisyyksiä. Verosopimusten tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yrityksiltä, jotka toimivat useassa eri maassa. Sopimuksissa olevia aukkoja hyödyntämällä yritykset voivat välttyä kokonaan maksamasta yhtiöveroa, jolloin puhutaan kaksinkertaisen verotuksen sijasta kaksinkertaisesta verottomuudesta. Kolmas tapa on hyödyntää erilaisia hybridijärjestelyjä. Hybridijärjestely voi koskea esimerkiksi varallisuusesineiden siirtoja, jotka yhdessä maassa tulkitaan omistuksen siirroksi mutta toisessa maassa vakuudelliseksi lainaksi. (Kosonen 2013, 385–386.)

Monikansalliset yritykset voivat hyödyntää verosuunnittelussaan veroparatiiseja, vaikkakin aggressiivista verosuunnittelua voi tapahtua myös ei-veroparatiisimaiden välillä. Veroparatiisille ei ole olemassa tarkkaa määritelmää, mutta usein siihen yhdistetään seuraavia tunnusmerkkejä: a) matala verorasitus, b) tiukka pankkisalaisuus, c) ei kansainvälisiä verosopimuksia, d) lainsäädäntö ei takaa omistuksen läpinäkyvyyttä ja e) mahdollisuus perustaa yrityksiä ilman konkreettista toimintaa ko. veroparatiisissa. (Kosonen 2013, 382, 385; Kuortti 2012, 415.) Shaxson (2012, 13) on määritellyt veroparatiisin laveasti paikaksi, joka pyrkii houkuttelemaan liiketoimintaa tarjoamalla poliittisesti vakaat puitteet ja sellaiset rakenteet, jotka helpottavat henkilöiden tai yhteisöiden mahdollisuuksia kiertää toisten oikeudenkäyttöalueiden sääntöjä ja lakeja. Suomen verovalvonnassa on havaittu, että täällä veroparatiiseja on hyödynnetty lähinnä kahdella tavalla. Ensinnäkin veronalaista tuloa on siirretty Suomen verotuksen ulkopuolelle ve-

---

<sup>8</sup> On varottava kuitenkin rinnastamasta siirtohinnoittelua suoraan aggressiiviseen verosuunnitteluun. Siirtohinnoitteluun sisältyy usein tulkinnanvaraisuutta, ja vaikka sitä vaadittaisiin verohallinnon taholta oikaistavaksi, ei välttämättä ole kyse aggressiivisesta verosuunnittelusta. (Knuutinen 2015, 13.)

roparatiisivaltioon. Toinen tapa on ollut veronalaisen tulon pienentäminen veroparatiisi-yhtiön kanssa tehtyjen oikeustoimien avulla. (Kuortti 2012, 421.)

Verojen minimoinnista aiheutuu yhteiskunnalle monia haittoja. Ensinnäkin tuloksena saattaa olla entistä sekavampi verojärjestelmä, koska veroviranomaiset yrittävät torjua verojen minimointia uusilla verolaeilla. Tästä on edelleen seurauksena se, että viranomaisten hallintokustannukset nousevat. Toiseksi verosuunnittelu kannustaa toimijoita, jotka haluavat hyötyä järjestelmästä. Yritykset maksavat huimia summia veroasiantuntijoille välttyäkseen veronmaksulta (Dowling 2013, 176.) Varsinkin pienet osakeyhtiöt voivat joutuvat keskenään epätasavertaiseen asemaan, koska niillä ei yhtäläisiä resursseja käytössä verosuunnitteluun. Tällöin on riski, ettei verotuksen tasapuolisuus ja oikeudenmukaisuus toteudu, jos suunnitteluosaamisella pystytään saamaan veroetua suhteessa toisiin verovelvollisiin. (Syrjä 2010, 18.)

Kolmas haitta on, että valtiot menettävät verotuloja. Yhdysvalloissa on arvioitu menetettyjen verotulojen olevan 10–70 miljardia dollaria vuodessa. (Dowling 2013, 176; Jenkins & Newell 2013, 384.) Erityisen ongelmallista verotulojen väheneminen on kehitysmailla, koska nämä ovat kehittyneitä maita riippuvaisempia yrityksiltä saamistaan verotuloista. Lisäksi kehitysmailla on rikkaita maita vähemmän käytössään resursseja valvontaan. Kehitysmaissa menetettyjen verotulojen on arvioitu olevan 35–160 miljardia dollaria vuodessa. (Finnwatch 2013, 19; Jenkins & Newell 2013, 381–383.) Myös OECD:n mukaan valtioille aggressiivisesta verosuunnittelusta aiheutuneet tappiot ovat lisääntyneet koko ajan, ja ne ovat arvion mukaan edelleen kasvamassa. Jos tappion määrä lasketaan prosentteina bruttokansantuotteesta, voi maiden välille muodostua suuria eroja, mutta suurimmillaan tappio voi olla jopa 25 % (OECD 2011, 77). Suomessa verovajetta ei ole laajamittaisesti selvitetty, mutta kansainvälisten vertailujen perusteella sen suuruusluokka on 4–7 miljardia euroa. Ruotsissa ja Tanskassa tehtyjen tutkimusten mukaan verovaje on 3–5 prosenttia bruttokansantaloudesta. Lisäksi täytyy muistaa, että verovaje ei synny pelkästään aggressiivisesta verosuunnittelusta, vaan se voi johtua myös esimerkiksi tahattomista virheistä, tahallisesta vilpillisestä toiminnasta tai harmaan talouden harjoittamisesta. (Verohallinto 2011, 3, 9)

Neljänneksi verosuunnittelu saattaa tehdä ulkomaisista investoinneista houkuttelevimpia kotimaisten kustannuksella, jolloin yrityksen liiketoimintaa siirretään ulkomaille ilman taloudellisia perusteita. Viidenneksi suurten yritysten mahdollisuus verojen vältelyyn verosuunnittelun avulla koetaan yhteiskunnassa epäoikeudenmukaiseksi ja siten veromoraalia heikentäväksi tekijäksi. (Kosonen 2013, 386–387.)

Aggressiivinen verosuunnittelu voi johtaa myös siihen, että yritys suoraan laiminlyö sosiaalista vastuutaan. Yritys saattaa siirtää toimintojaan sellaiseen maahan, jossa palkkataso ja palkkasivukustannukset ovat alhaisemmat. Palkkasivukustannukset voidaan rinnastaa veroihin. Monissa maissa paikallinen työ- tai muu lainsäädäntö ei ohjaa asioita, joita yritys voi tehdä ja mitä sen tulee tehdä sosiaalisen yritysvastuun kantamiseksi.

(Knuutinen 2014, 347.) Jos esimerkiksi minimipalkkatasoa ei ole säädetty, yritys voi vapaasti päättää palkoista ja minimoida näin myös palkkasivukustannuksia. Verojen minimointi voi vaikuttaa negatiivisesti myös yrityksen ympäristövastuuseen. Esimerkiksi energiaa kuluu enemmän, jos yritys kierrättää tavaroitaan yhden valtion kautta verohyötyjä tavoitellen. Alkoholien edestakaista kuljettamista laivoissa ja lentokoneissa ei voida myöskään pitää tästä näkökulmasta kovin yhteiskuntavastuullisena toimintana. (Knuutinen 2013, 190.)

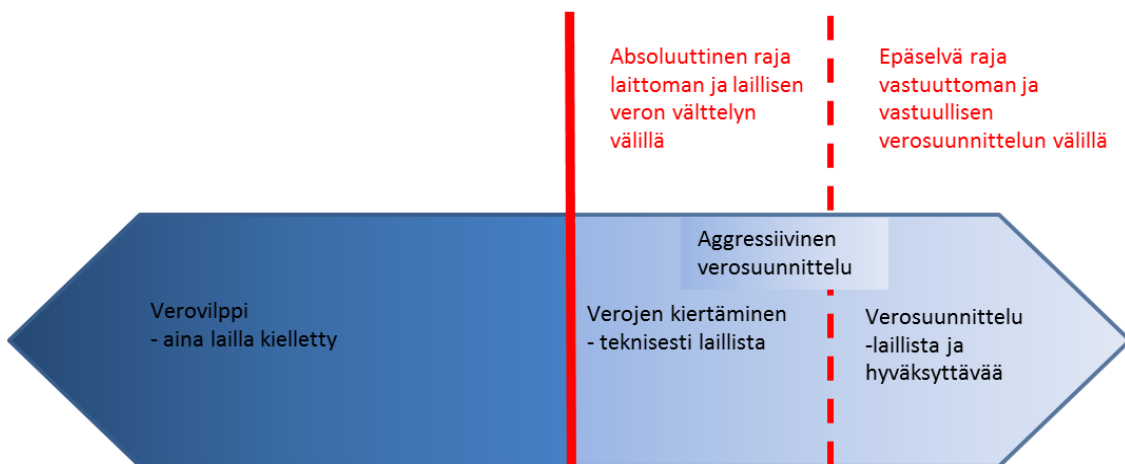
Yrityksen verokäytänteillä on siten mittavat vaikutukset yhteiskuntaan, mutta silti verotus on usein unohdettu kokonaan yritysvastuukeskustelusta (Dowling 2013, 173; Jenkins & Newell 2013, 379). Tämä saattaa johtua siitä, että veronmaksua saatetaan pitää selviönä eikä siksi mainitsemisen arvoisena (Simola & Ylönen 2011, 117). Viime vuosina verojen kiertäminen on kuitenkin saanut julkista näkyvyyttä sekä Isossa-Britanniassa että Yhdysvalloissa näiden maiden hallitusten ja tutkivien journalistien toimesta (Dowling 2013, 174). Suomessa julkisuudessa on käyty keskustelua erityisesti terveysalan yritysten verosuunnittelusta. Tuoreimpana tapauksena mielenkiintoa on herättänyt ns. LUX-leaks tapaukseen sekaantuneiden yritysten verosuunnittelu (Huhtamäki ja SRV sopineet veroistaan - - 2014).

Keskustelun herääminen vastuullisesta veronmaksusta johtuukin pitkälti yritysten lisääntyneestä aggressiivisesta verosuunnittelusta (Dowling 2013; Hardeck & Hertl, 2014; Simola & Ylönen 2011). Seuraavassa luvussa tarkastellaan lähemmin, mitä vastuullisen veronmaksu mielletään olevan ja miten sidosryhmäteorialla voidaan selittää yritysten verokäytänteitä. Lisäksi käsitellään, miten yritykset raportoivat veronmaksustaan.

### 3 VASTUULLINEN VERONMAKSU JA VEROISTA RAPORTTOINTI

#### 3.1 Yrityksen vastuullinen verostrategia

Yrityksen vastuullisen verostrategian tarkastelu on helpompia aloittaa rajaamalla pois käytänteet, jotka siihen eivät kuulu. Yrityksen vastuullista toimintaa ei ole, jos veroja minimoidaan verovilpillä tai veron kiertämisellä (Knuutinen 2014, 308), koska ensimmäinen on rikoslaitilla rangaistavaa ja jälkimmäinen kiellettyä verotusmenettelylain nojalla. Veron kiertämisen ja verovilpin välinen raja on siis periaatteessa absoluuttinen (SustainAbility 2006, 14). Kuviossa 3 tätä rajaa kuvataan yhtenäisellä viivalla. Selviönä voidaan pitää, että yrityksen vastuullisessa verostrategiassa tulee noudattaa lakia, mutta tämän yksistään ei katsota tekemään toiminnasta vastuullista (Hardeck & Hertl, 2014, 311). Vastuullinen veronmaksu ei silti tarkoita sitä, että veroa pitäisi maksaa enemmän kuin laki edellyttää tai että kaikesta verosuunnittelusta tulee luopua. Kysymys onkin siitä, että useimmissa maissa lait mahdollistavat vaihtoehtoisia tapoja, joiden puitteissa liiketoimia voidaan jäsentää, ja jolloin näistä valinnoista on eri veroseuraamuksia. (SustainAbility 2006, 2.) Aikaisemmin todettiin verojen kiertämisen ja laillisen verosuunnittelun välisen rajan olevan häilyvä. Tämä epäselvä raja kulkee myös vastuuttoman ja vastuullisen verosuunnittelun välillä (SustainAbility 2006, 14). Kuviossa kolme tätä rajaa kuvaa katkoviiva. Koska raja on epäselvä, täytyy tarkastella, miten vastuuttoman ja vastuullisen verosuunnittelu voi erottaa toisistaan.



Kuvio 3 Vastuullisen verosuunnittelun raja suhteessa verojen välttelyn kolmija-koon (SustainAbility 2006, 14)

OECD asettaa määritelmässään yrityksen yhteiskuntavastuusta rajan sallitun ja kielletyn verosuunnittelun välille. OECD:n mukaan yritysten tulisi noudattaa kaikkien toi-

mintamaidensa verolakien ja -asetusten kirjainta ja henkeä. Lain hengen mukaisella toiminnalla tarkoitetaan lainsäädännön tarkoitusperien tunnistamista ja noudattamista. Yritys noudattaa verolakien ja -asetusten henkeä, jos se ryhtyy kohtuullisiin toimenpiteisiin lainsäätäjän tarkoitusperien määrittämiseksi ja tulkitsee verosääntöjä yhdenmukaisesti näiden tarkoitusperien kanssa. Liiketapahtumia ei tule järjestää siten, että niistä aiheutuu veroseurauksia, jotka eivät ole yhteneviä liiketapahtuman taloudellisten seurausten kanssa, ellei ole voimassa juuri tätä varten säädettyjä lakeja. (OECD:n toimintaohjeet - - 2011, 36.)

Siirtohinnoittelun OECD nimeää erittäin tärkeäksi yhteiskuntavastuuseen ja verotukseen liittyväksi kysymykseksi. Tämä siksi, että siirtohinnoittelu vaikuttaa olennaisesti verotuksen perustana olevien tulojen ja omaisuuden jakamiseen monikansallisen yrityksen toimintamaiden välillä. OECD suosittaa soveltamaan siirtohinnoittelussa markkinaehtoperiaatetta, mutta toteaa että monikansallisten yritysten sekä verohallinnon on usein vaikeaa määrittää, tapahtuuko siirtohinnoittelu markkinaehtoperiaatteen vaatimusten mukaisesti. Lisäksi periaatteen soveltamiseen ei ole olemassa tarkkoja kriteerejä. (OECD:n toimintaohjeet - - 2011, 37.) Knuutisen (2014, 245–246) mukaan siirtohinnoittelu on joko asianmukaista tai aggressiivista. Asianmukaisella siirtohinnoittelulla toteutetaan verotulojen oikeudenmukaista jakautumista valtioiden välillä, ja tämä on normaali osa kansainvälisten konsernien liiketoimintaa. Aggressiivinen siirtohinnoittelu on siirtohinnoittelun käyttämistä väärällä tai moitittavalla tavalla.

OECD ei toimintaohjeessaan mainitse aggressiivista verosuunnittelua, mutta OECD:n yhteiskuntavastuun vastaiseksi määrittelemän verosuunnittelun piirteet sopivat yhteen aggressiivisen verosuunnittelun määritelmän kanssa. Aggressiivisessa verosuunnittelussahan noudatetaan lain kirjainta, mutta useimmiten lain tarkoitus jää toteutumatta. Lisäksi aggressiivisessa verosuunnittelussa voidaan hyödyntää siirtohinnoittelua välineenä verojen minimoinnissa. Vastuullisen ja aggressiivisen verosuunnittelun välillä onkin havaittavissa selvä vastakkainasettelu (Hardeck & Hertl, 2014, 309). Esimerkiksi Euroopan Komissio (2012, 6) toteaa, ettei aggressiivinen verosuunnittelu sovi yhteen yhteiskuntavastuun kanssa. Myös Tax Justice Network<sup>9</sup> (a) rajaa veroparatiisien avulla tehdyt aggressiiviset verojärjestelyt yritys vastuuseen sopimattomiksi keinoiksi. Ryhmän mukaan ei ole taloudellisia, oikeudellisia tai edes moraalisia syitä siihen, että muiden veronmaksajien tulisi tukea yrityksiä maksamalla enemmän veroja näiden puolesta. Ryhmän näkemyksen mukaan yrityksen ei pidä nähdä veroa kustannuksena, vaan pi-

---

<sup>9</sup> Tax Justice Network (b) on itsenäinen poliittisesti sitoutumaton kansainvälinen verkosto, joka on perustettu vuonna 2003. Verkosto tutkii ja analysoi kansainvälistä verotusta ja talouden sääntelyä keskittyen erityisesti verovilppien, verokierron, verokilpailun ja veroparatiisien haitallisiin vaikutuksiin.

kemminkin voitonsiirtona sidosryhmille eli rinnastaa verot samaan luokkaan osinkojen kanssa.

Selvin ero yrityksen vastuullisen ja vastuuttoman verostrategian väliltä löytyy nimenomaan siitä, että vastuullinen yritys ei pyri minimoimaan veroja kaikin mahdollisin keinoin, vaan maksaa oikeudenmukaisen osuuden tuloistaan veroina yhteiskunnalle (Hardeck & Hertl, 2014, 311). Ei kuitenkaan ole yksiselitteistä määritystä sille, mikä on oikeudenmukainen osuus veroa, mutta kansalaisten, poliitikkojen sekä talousihmisten keskuudessa näyttää olevan vallalla seuraava käsitys asiasta. Ensinnäkin lain kirjain määrää, miten yrityksen veronalainen tuotto lasketaan. Tällöin lain henki on, että tuottavien yritysten tulee maksaa oikeudenmukainen osuus tuloistaan veroina valtiolle. Oikeudenmukainen osuus veroa voidaan edelleen määritellä siten, mitä pienet yritykset joutuvat maksamaan veroja, koska näillä ei ole samoja resursseja käytettävissään veronjen minimointiin kuin suurilla yrityksillä. (Dowling 2013, 174–175.)

Aggressiivinen verosuunnittelu voidaan siis pääsääntöisesti rajata vastuullisen toiminnan ulkopuolelle, mutta koska raja on häilyvä, ei aina voida yksiselitteisesti todeta, että aggressiivisen verosuunnittelun kohdalla kyseessä on veron kiertäminen. Tähän tulkintaan avuksi tutkijat ja eri järjestöt ovat esittäneet toimintatapoja, joita noudattaessaan yritys toteuttaa vastuullista verostrategiaa, ja varmistuu siitä, että yrityksen tuotosta määräytyy oikeudenmukainen osuus veroa. Knuutisen (2015, 17) mukaan yrityksen verosuunnittelu on vastuullista, jos se kestää yrityksen sidosryhmien perustellut vaatimukset. Yritysten on tärkeää erottaa nämä odotukset yksittäisistä subjektiivisista tai populistisista näkemyksistä, joihin ei tarvitse reagoida. Monikansalliset yhtiöt voivat osoittaa vastuullista toimintaa siten, että tulo näytetään verotettavaksi siinä toimintavaltiossa, jossa sen voidaan katsoa syntyneen eikä siinä valtiossa, jossa niistä on halvinta maksaa veroja.

Tärkeänä ohjenuorana nähdään OECD:n monikansallisille yrityksille julkaistut toimintaohjeet, jotka sisältävät periaatteita verotukseen ja veronmaksuun. Knuutisen (2015, 17) mukaan yritys voi näitä periaatteita noudattaessaan kohtuullisesti varmistua, ettei sen verosuunnittelu ole aggressiivista. Tutkijat Jenkins ja Newell (2013, 390–391) ovat listanneet yrityksen vastuullisen verostrategiaan kuuluvia asioita ja myös heistä tärkeintä on, että yritykset sitoutuvat noudattamaan siirtohinnoittelussa OECD:n toimintaohjeita. Vaikka ohjeessa suositellun markkinaehtoperiaatteen noudattaminen ei aina ole helppoa, pitäisi tämän kuitenkin olla pääperiaatteena yrityksen siirtohinnoittelussa. Toiseksi yrityksen tulee välttää toiminnassaan veroparatiiseja ja keinotekoisia yritysraakenteita, jotka eivät liity todellisiin liiketoimiin ja joiden ensisijaisena tarkoituksena on vähentää yrityksen veroja. Kolmanneksi yritysten tulee välttää keinotekoisia rahoitusjärjestelyjä, joiden ainoana tavoitteena on vähentää yritysten verorasitusta. Näiden asioiden lisäksi vastuullinen verostrategia edellyttää yrityksiltä avoimuutta ja läpinäkyvyyttä, jolloin muun muassa maksuista raportoidaan maakohtaisesti. Yritysten ei myöskään tule

kannustaa valtioiden välistä verokilpailua. Tämä tarkoittaa, että yritysten ei tule painostaa valtioiden hallituksia antamaan niille edullisempaa verokohtelua investointien toivossa. (Jenkins & Newell 2013, 390–391.)

Myös kansalaisjärjestö Finnwatch (2013, 18) on laatinut erilaisten julkaisujen ja akateemisten keskustelujen pohjalta listan toimista ja periaatteista, joita vastuullisen yrityksen tulisi soveltaa verostrategiassaan. Lista on varsin samankaltainen edellisessä kappaleessa mainittujen asioiden kanssa, mutta lisäksi yrityksiä ohjeistetaan julkistamaan verostrategiansa, jonka valmistelussa yrityksen keskeiset sidosryhmät tulee huomioida. Lisäksi yrityksen tulee julkistaa konsernirakenteensa sekä tosiasialliset omistajansa ja edunsaajansa.

Verotuksen tarkastelua tällaisena vastuukysymyksenä myös kritisoidaan. Aggressiivista verosuunnittelua puolustetaan sanomalla, että yritykset eivät ole velvollisia maksamaan enempää veroja kuin laki määrää ja että on yritysten laillista liiketoimintaa järjestää asiat veronmaksun minimoimiseksi lain puitteissa. Yritys käyttäytyisi vastuuttomasti osakkeenomistajiaan kohtaan, jos se maksaisi veroja vaadittua enemmän. (Jenkins & Newell 2013, 388.) Useat taloustieteen tutkijat ovatkin sitä mieltä, että yhtiöveron minimointi laillisin keinoin on yritysvastuun näkökulmasta hyväksyttävää. Heidän näkökulmastaan yrityksen taloudellinen ja sosiaalinen vastuu ovat kaksi erillistä tehtävää, joita ei tule sekoittaa keskenään. (Dowling 2013, 177.)

Monet yritykset mainostavat yritysvastuutaan, vaikka niiden on todettu aktiivisesti välttelevän veroja (Dowling 2013, 174). Aggressiivista verosuunnittelua käyttäviä monikansallisia yrityksiä on usein totuttu pitämään mallikelpoisina yritysvastuun toteuttajina. Näillä yrityksillä on eettiset käytännösäännöt, ja ne julkaisevat yritysvastuuraporttinsa. (Jenkins & Newell 2013, 389.) Julkisesti tällainen toiminta on alettu leimata anteeksiantamattomaksi, mutta yritykset eivät itse näe sitä tekopyhänä. Päinvastoin yritykset näkevät verojen välttelyn olevan osa yrityksen taloudellista vastuuta. (Dowling 2013, 174.) Ristiriitaa korkeaksi väitetyn yritysvastuun ja yrityksen verostrategian välillä on luonnehdittu äskettäin ”järjestäytyneeksi tekopyhyydeksi”. Tekopyhyys on seurausta siitä, että yritykset eivät ole onnistuneet liittämään yhteen sosiaalisia odotuksia yritysten arvoihin, normeihin ja käytäntöihin. Yritykset ovat taitavia puhumaan sosiaalisesta vastuusta, mutta samalla kehittävät järjestelmiä verojen kiertämiseksi. (Sikka 2010, 154.)

Tiivistetysti voidaan todeta, että vastuullisessa veronmaksussa yritys noudattaa veroja muuta lainsäädäntöä. Joidenkin mielestä tämä yksistään on riittävää, mutta ei silloin, jos veronmaksua itsessään tarkastellaan vastuukysymyksenä. Vastuullisen veronmaksun laajentuessa lain kirjaimen ulkopuolelle, yritys huomioi lain hengen pidättäytyen pelkästään veroetuja tavoittelevasta aggressiivisesta verosuunnittelusta. Tämän lisäksi verot maksetaan toimintavaltioihin niissä saadun tuoton mukaisesti ja yritys raportoi veronmaksustaan avoimesti ja läpinäkyvästi.

### 3.2 Sidosryhmät yrityksen verostrategiaa selittävänä tekijänä

Tutkielman aikaisemmissa luvuissa on jo sivuttu yrityksen sidosryhmiä ja huomattu niiden vaikuttavan joko suoraan tai välillisesti yrityksen toimintaan. Suppeassa mielessä yritys voi pitää tärkeimpänä sidosryhmänään omistajia, jolloin yrityksen toiminnassa korostuu voiton maksimointi. Tällöin omistajien tarpeet ohittavat muiden sidosryhmien tarpeet. Laajassa mielessä yritys ajattelussaan ymmärtää kaikkien sidosryhmien roolin ja merkityksen, jolloin voidaan puhua sidosryhmäajattelusta. (Kujala & Kuvaja 2002, 60–61.) Sidosryhmäteorian ydin on ajatuksessa, että jokainen organisaatio toimii tiettyjen organisaatioiden kanssa. Nämä organisaatiot joko mahdollistavat tai vaikeuttavat organisaation menestystä (Harisalo 2008, 226–227). Yrityksen liiketoiminnassa tulee laajasti huomioida mukana olevat ryhmät sekä ne ryhmät, joihin yrityksen toiminta vaikuttaa. Ainoastaan tyydyttämällä näiden sidosryhmien tarpeet, yrityksen arvo voidaan maksimoida. (Freeman ym. 2004.) Yrityksen tiedostaessa nämä tärkeät sidosryhmänsä, se voi kohdistaa niihin huomionsa (Harisalo 2008, 227).

Yrityksen ensisijaisiin sidosryhmiin vastuullisen yritystoiminnan näkökulmasta kuuluvat työntekijät, omistajat, asiakkaat, tavarantoimittajat ja muut ryhmät, joihin organisaation toiminnalla on suora vaikutus. Yrityksen yhteiskunnallisista vaikutuksista ovat sidosryhmänä kiinnostuneita myös esimerkiksi kansalaisjärjestöt, joihin yrityksellä ei välttämättä ole aikaisemmin ollut yhteyttä. Perinteisillekin sidosryhmille on tullut uusia yritykseen kohdistuvia vaateita. Yrityksen toiminnan vastuullisuus kiinnostaa asiakkaita ja kuluttajia, ja pörssiyrityksiin mukaan ovat tulleet eettiset sijoittajat. (Niskala ym. 2013, 72–73.) Myös kunnat ja valtio ovat tärkeitä sidosryhmiä yritykselle. Näiden poliittisten organisaatioiden lainsäädännöllä sekä muilla säännöillä ja käytännöillä voi olla huomattava vaikutus yrityksen liiketoiminnalle. (Harisalo 2008, 227.)

Eri sidosryhmillä on luonnollisesti erilaisia odotuksia yrityksen yhteiskuntavastuulta. Sidosryhmäteorian näkökulmasta yrityksen tulee huomioida tämä toiminnassaan, jolloin tietyt sidosryhmät voivat tuottaa yritykselle sekä taloudellista että muuta hyötyä, jos yritys toteuttaa näiden sidosryhmien arvostamia yhteiskuntavastuullisia toimia (Lev ym. 2010). Väitettä tukevat asiasta tehdyt tutkimukset, joista mainitaan seuraavaksi muutama esimerkki. Kuluttajat voivat suosia sellaisia tuotteita, joita valmistavan yrityksen he mieltävät yhteiskuntavastuulliseksi (Cording & Schuler 2006). Työntekijät voivat sitoutua pidemmäksi ajaksi yritykseen, jonka sosiaalisen vastuun kantamista he arvostavat (Aguilera ym. 2006). On myös todettu, että yhteisvastuullisina pidettyjen yritysten on helpompi verkostoitua ympäröivään yhteisöön, jolloin myös viranomaiset ovat halukkaampia yhteistyöhön näiden yritysten kanssa (Davis ym. 2007). Kieltäytyminen yritysvastuun kantamisesta voi siten vaikuttaa negatiivisesti liiketoimintaan, koska yksityishenkilöt ja yritykset voivat vapaasti päättää, miltä yrityksiltä he tuotteet ja palvelut os-



tavat. Kansalaismielipiteeseen vaikuttavat erityisesti tiedotusvälineet ja sosiaalinen media, joiden molempien merkitys on suuri. (Knuutinen 2014, 311–312.)

Tutkivan journalismin ansiosta kuluttajat ovat tulleet entistäkin tietoisemmiksi myös aggressiivista verosuunnittelua harjoittavista yrityksistä (Hardeck & Hertl 2014, 309). Hardeck ja Hertlin (2014) ovat tutkineet, miten tieto yrityksen käyttämästä verostrategiasta vaikuttaa kuluttajakäyttäytymiseen. Hardeckin ja Hertlin (2014) tutkimuksen kuvitellut yritykset harjoittivat joko vastuullista verostrategiaa maksamalla oikeudenmukaisen osuuden veroistaan tai aggressiivista verostrategiaa minimoimalla veroja kaikin mahdollisin keinoin. Tavoitteena oli tutkia, mikä vaikutus yrityksen verostrategialla oli yrityksen maineeseen, kuluttajien ostopäätökseen ja maksuhalukkuuteen. Tutkimus osoitti, että yrityksen vastuullisella verostrategialla oli kuluttajiin positiivinen vaikutus ja vastaavasti aggressiivisella verostrategialla negatiivinen. Toisaalta kuluttajat eivät olleet valmiita maksamaan lisähintaa vastuullisen verostrategian omaavan yrityksen tuotteista, mutta kuitenkin he halusivat maksaa vähemmän aggressiivisen verostrategian omaavien yritysten tuotteista. (Hardeck & Hertl 2014, 309.)

Aggressiivista verosuunnittelua ei voida pitää täysin riskittömänä sijoittajankaan näkökulmasta katsottuna. Yritys voi joutua myöhemmin maksamaan minimoituja veroja, jos veroviranomaiset eivät hyväksy yrityksen verosuunnittelua. Epävarmuus tulevista verovelosta voi heijastua negatiivisesti yrityksen osakkeiden arvoon. (Jenkins & Newell 2013, 388.) Hanlon ja Slemrod (2009) ovat tutkineet osakekurssien reaktioita tietoon aggressiivisesta verosuunnittelusta. Heidän tutkimuksensa mukaan yrityksen osakekurssi keskimäärin laski, kun uutisoitiin yrityksen verosuojauksesta. Erityisesti laskua näkyi vähittäiskaupan alalla toimivien yritysten osakekursseissa, mikä tutkijoiden mukaan voi osaksi johtua kuluttajien ja veronmaksajien reaktiosta.

Paineet vastuulliseen veronmaksuun tulevat siis sidosryhmiltä, joita vastuullinen yritys kuuntelee. Eettiset näkemykset sellaisenaan eivät välttämättä lisää vastuullisuutta, vaan vastuullisuuteen pakottavat jo pelkästään liiketaloudelliset syyt. (Knuutinen 2014, 311–312). Kuitenkin, vaikka mainetekijät voivat painostaa yrityksiä vastuullisuuteen, voivat ne päinvastaisesti vaikuttaa vastuulliseen veronmaksuun. Godfrey (2005, 788–789) teoretisoi, että myönteinen maine yritys vastuussa on erityisen tärkeää yritykselle silloin, kun tapahtuu jotain yrityksen kannalta negatiivista, koska näin voidaan lieventää yrityksen sidosryhmien negatiivista suhtautumista asiaan ja yritykselle koituvia seuraamuksia. Yritykset voivat rakentaa yhteiskuntavastuullista mainettaan joko vähentämällä vastuuttomina pidettyjä toimia tai toimimalla jollakin osa-alueella entistä vastuullisemmin. Empiirisissä tutkimuksissa on nimenomaan havaittu, että yritykset voivat toimia sosiaalisesti vastuullisesti suojatakseen osakkeenomistajia aggressiivisen verosuunnittelun mahdollisilta kielteisiltä seuraamuksilta (Hoi, Wu, Zhang 2013). Tämä voi osaltaan selittää edellisessä luvussa mainittua ”järjestäytyntä tekopyhyyttä”, jolla siis viitattiin yritysvastuullisiin yrityksiin, jotka kuitenkin harjoittivat aggressiivista verosuunnittelua.

Yritykset joutuvat siis puntaroimaan valitsemansa verostrategian vaikutusta sidosryhmiin, jolloin valintaan voidaan olettaa vaikuttavan myös yrityksen näkemys sille tärkeimmistä sidosryhmistä. Yhteiskuntavastuun omistajälähtöisessä näkemyksessä todettiin yritysten toteuttavan yhteiskuntavastuullisia toimia vain, jos ne mahdollistavat yrityksen omistajien voiton maksimoinnin. Tällöin yritys ei todennäköisesti toteuta aggressiivista verosuunnittelua, jos yritys laskee siitä syntyvien kustannuksien olevan hyötyjä suuremmat. Chen ym. (2010, 44) mukaan aggressiivisen verosuunnittelun ilmeisin hyöty on verosäästöt. Tämä hyödyttää osakkeenomistajia, mutta myös mahdollisesti yrityksen johtoa, jos näiden palkkiot ovat suoraan tai välillisesti sidottu yrityksen nettotulokseen. Vastaavasti kustannuksina nähdään ne mahdolliset lisämaksut, jotka yritykselle viranomaiset voisivat määrätä, jos yrityksen toiminta nousee tarkempaan tarkasteluun eikä käytettyä verosuunnittelua tulkittaisi lailliseksi. Toisena mahdollisena kustannuksena on yrityksen arvон lasku, jos investoijat eivät luota yrityksen maineeseen. Laguir ym. (2015) ovat tutkineet yhteiskuntavastuun ja verosuunnittelun välistä suhdetta. Heidän tutkimuksensa mukaan yrityksen painottaessa taloudellista vastuutaan yrityksen verosuunnittelu oli aggressiivisempaa verrattuna yrityksiin, jotka painottivat enemmän yrityksen sosiaalista vastuuta.

Yrityksen tiedostaessa muutkin sidosryhmänsä kuin omistajansa, ei veroja voida nähdä enää pelkkänä kustannuksena. Sidosryhmäteoriassa yrityksen kolmena tärkeimpänä sidosryhmänä on totuttu pitämään työntekijöitä, kuluttajia ja sijoittajia. Näiden sidosryhmien kannalta yrityksen veronkierto voi vaikuttaa jopa positiivisesti, koska yritykselle jää verojen sijasta enemmän rahaa palkkaan, tuotto paranee ja lisäksi yritys pystyy myymään tuotteitaan halvemmilla hinnoilla kuluttajille. Näkökulma muuttuu vasta, kun mukaan otetaan lisää sidosryhmiä ja myös valtio mielletään yrityksen sidosryhmäksi (Dowling 2013, 183.)

Yhteiskuntavastuun sidosryhmälähtöisessä ajattelussa yrityksen todettiin olevan ikään kuin velkaa olemassaolostaan valtiolle, jolloin tämä ohjaa yritystä vähemmän aggressiiviseen verostrategiaan. Laajimman sosiaalisen vastuun ideologian mukaan yritys kantaa vapaaehtoisesti vastuuta yhteiskunnasta, jolloin toimintaan ei sovi verojen minimointi kaikin mahdollisin keinoin. Näitä väitteitä tukee edellä mainittu Laguirin ym. (2015) tutkimus.

Kaiken kaikkiaan yritys vastuun ja yrityksen verostrategian välisestä suhteesta on toistaiseksi tehty vähän tieteellistä tutkimusta. Sidosryhmien näkökulmasta voidaan kuitenkin olettaa, että aggressiivinen verosuunnittelu sopii parhaiten omistajälähtöiseen yhteiskuntavastuuajatteluun.

### 3.3 Yritysvastuuraportointi verotuksen näkökulmasta

Yritysvastuuraportoinnin alku sijoittunee 1980-luvulle, jolloin yritykset alkoivat julkais- ta ensimmäisiä ympäristöraportteja. Tuolloin yritykset alkoivat panostaa ympä- ristöasioihin ja halusivat myös viestiä tästä. Vielä 1990-luvulla julkaistiin ympäristö- raportteja, mutta 2000-luvulla alettiin julkaista joko kestävän kehityksen raportteja tai ympäristö- ja yhteiskuntavastuun raportteja, joissa ympäristövastuun rinnalle oli tullut sosiaalisen ja taloudellisen vastuun osa-alueita. Nykyään raportteja kutsutaan varsin yleisesti yritysvastuuraporteiksi. (Knuutinen 2014, 112.)

Yritysraportoinnille on löydettävissä erilaisia tavoitteita ja hyötyjä. Ensinnäkin rapor- tointi liittyy yrityksen riskien hallintaan. Raportoinnin avulla voidaan tunnistaa yrityk- sen toimintaan liittyviä riskejä ja ennakoida näihin riskeihin liittyviä uhkia ja odottamat- tomia tapahtumia. Raportoinnin taustalla ovat siis yrityksen omasta toiminnasta synty- vät taloudelliset syyt. Toiseksi raportoinnille on nähtävissä yhteiskunnallisia syitä. Ny- kyinen globaali talous, jolle ominaista on nopea tiedonvälitys ja vaatimus yrityksen toiminnan ja sen yhteiskunnallisten vaikutusten läpinäkyvyydestä, luo paineita varsinkin suurille yrityksille tuottaa kattavaa ja ajan tasalla olevaa yritysvastuutietoutta. Kolman- neksi voidaan erottaa viestinnälliset tekijät eli raportoinnilla voidaan edistää vuorovai- kutusta yrityksen ja sen sidosryhmien välillä. Yritysvastuuraportilla vastataan sidos- ryhmien kysymyksiin liiketoiminnallisista riskeistä ja mahdollisuuksista taloudellisen ja sosiaalisen vastuun sekä ympäristövastuun osa-alueilla. Yritys voi raportoida veron- maksustaan ja verosuunnittelutavoistaan ja perustella sellaiset seikat, joista se arvioi nousevan keskustelua ja kysymyksiä. Yritysvastuuraportoinnilla yritys hallitsee keskus- telua sidosryhmien ja julkisuuden välillä ja pitää teemat ja aloitteet omissa käsissään. (Knuutinen 2015, 18; Knuutinen 2014, 113; Niskala ym. 2013 99–100.)

Yritysvastuuraportointi on pääsääntöisesti vapaaehtoista, jolloin siihen ei ole vakiin- tuneita prosesseja ja käytäntöjä (Knuutinen 2014, 113). Toisaalta osa yritysvastuu- raportoinnista tapahtuu tilinpäätösraportoinnin yhteydessä kuten yrityksen toiminta- kertomuksessa, josta vastaavasti säädellään kirjanpitolaissa. Käytännössä kuitenkin ti- linpäätösraportointi on taloudellista informaatiota ja vastaavasti yritysvastuuraportoin- nin tiedot ovat muuta kuin taloudellista informaatiota, ja ne annetaan vapaaehtoisuuteen perustuen. (Juutinen & Steiner 2010, 211–213.)

Myös veroista raportointi on toistaiseksi pääsääntöisesti vapaaehtoista, mutta etenkin veroviranomaisille tehtävään raportointiin on odotettavissa muutoksia. Vuonna 2013 OECD julkaisi BEPS-selvityksen, Addressing base erosion and profit shifting. Tämän hankkeen tavoitteena on turvata valtioiden verotuloja sillä perusajatuksella, että tulosta verotetaan siinä maassa, jossa tulos syntyy. Lisäksi pyrkimyksenä on estää niin sanottu nollaverotus, jossa tiettyä tuloerää ei veroteta missään valtiossa. BEPS-hankkeen poh- jalta on julkaistu 15 toimenpidesuosituksen, joissa annetaan muun muassa suosituksia

siirtohinnoittelun dokumentointiin ja veroviranomaisille luovutettaviin maakohtaisiin verotietoihin. Tavoitteena on, että mahdollisimman moni maa implementoisi suositukset osaksi kansallista lainsäädäntöä. (OECD.) Tähän liittyen Euroopan Komissio julkaisi oman veronkiertopaketin, johon sisältyy veronkiertämistä estävä direktiivi, The Anti Tax Avoidance Directive. Direktiivin taustalla ovat BEPS-hankkeen suositukset, joten toteutuessaan se lisää yritysten veroraportointia. (Euroopan Komissio 2016.) Direktiivin käsittely on vasta alussa, joten sen toteutumista ja lopullista sisältöä ei vielä tiedetä.

BEPS-hankkeessa ja Euroopan Komission veronkiertopaketissa on kyse veroviranomaisille suunnatusta raportoinnista. Suomessa puhutaan verojalanjälkiraportoinnista, kun annetaan tietoja yrityksen sidosryhmille. Verojalanjälkiraportoinnin tavoitteena on antaa kuva yrityksen yhteiskuntavastuullisuudesta eikä sillä valvota sitä, noudattavatko yritykset verolainsäädäntöä. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2015a.) Suomessa valtion omistajaohjauksessa olevien yritysten verojalanjälki on nostettu erityistarkasteluun, ja syksyllä 2014 Valtioneuvoston kanslia antoi valtion enemmistöomisteisille yhtiöille ohjeistuksen maakohtaisten verojen raportointiin (Valtioneuvoston kanslia 2014). Muiden yritysten kohdalla veroista raportointi sidosryhmille on edelleen pääosin vapaaehtoista. Yrityksien yhteiskuntavastuuraportointia ohjaa useimmiten Global Reporting Initiative (GRI), joka on yleisesti hyväksytty raportointiviitekehys (Niskala ym. 2013, 106). Seuraavaksi on tarkoitus selvittää, miten GRI-ohjeissa on huomioitu verojen raportointi. Lisäksi tarkastellaan lähemmin verojalanjälkiraportointia Suomessa.

### **3.3.1 *Global Reporting Initiative***

Global Reporting Initiative (GRI) perustettiin vuonna 1997 YK:n ympäristöohjelman (UNEP) ja yhdysvaltalaisen Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) –järjestön toimesta. GRI on raportointimalli, jonka tavoitteena on olla kansainvälinen ohjeistus yritysraportoinnille. Malli antaa ohjeistuksen siitä, mitä ja miten yritysten tulisi raportoida toimintansa taloudellisista, sosiaalisista ja ympäristövaikutuksista. Tavoitteena on, että raportit ovat laadukkaita, yhdenmukaisia ja käytettäviä. (Juutinen & Steiner 2010, 241–242.) GRI-ohjeistoa kehitetään ja testataan yhdessä sidosryhmien kanssa, millä on merkittävä vaikutus ohjeiston hyväksyttävyyden, uskottavuuden ja käyttökelpoisuuden kannalta (Niskala ym. 2013, 106).

GRI-ohjeistuksessa on useita hyviä ominaisuuksia. Ensinnäkin sitä voivat käyttää kaiken kokoiset yritykset lähtien pienyrityksistä suuriin kansainvälisiin monialayrityksiin asti. Ohjeiston käyttöä ei rajoita myöskään yrityksen toimiala tai maantieteellinen sijainti. Toiseksi GRI-ohjeistuksen mukainen raportointi sopii niin yksityisille, julkisille kuin voittoa tavoittelemattomille organisaatioille. Lisäksi raportin voi julkaista monessa muodossa ja joko omana kokonaisuutena tai yhdessä tilinpäätösinformaation kanssa.

(Knuutinen 2014, 122.) Ohjeistus painottaa raportoitavien tietojen olennaisuutta, jota arvioidaan yrityksen sidosryhmien näkökulmasta. Mitään sellaista informaatiota, joka voisi vaikuttaa jonkin sidosryhmän päätöksentekoon, ei jätetä käsittelemättä raportoinnissa. (Niskala ym. 2013, 124.) Yrityksen toiminnan vaikutuksia sidosryhmiin kuvataan tunnusluvuilla. Tällä hetkellä käytössä ovat GRI G4 -version mukaiset tunnusluvut. (Niskala ym. 2013, 118.)

Verot sisältyvät raportointiin yrityksen taloudellisesta vastuusta. Raportointi yritysvastuun taloudellisesta ulottuvuudesta kuvaa, kuinka yrityksen toiminta vaikuttaa sen keskeisiin sidosryhmiin, ja millaisia välittömiä ja välillisiä taloudellisia vaikutuksia tällä on sidosryhmille. Taloudellisen ulottuvuuden raportointi on siten laajempi kokonaisuus kuin yrityksen tilinpäätös, joka keskittyy yrityksen tuloksesta ja taloudellisen asemasta informointiin omistajien tarpeisiin nähden. Raportoinnissa painopisteenä on se, kuinka yrityksen toiminta vaikuttaa sidosryhmien taloudelliseen tilanteeseen, eikä vaikutus yrityksen omaan taloudelliseen asemaan. (Niskala ym. 2013, 171.) Veroista raportointia ohjaavat tunnusluvut G4-EC1 ja G4-EC4.

Tunnusluku G4-EC1<sup>10</sup> ohjeistaa raportoimaan suoran taloudellisen lisäarvon tuottamisesta ja jakautumisesta sisältäen organisaation globaalien toimintojen perusosat (Niskala ym. 2013, 172). Tarkoituksena on kuvata, miten organisaatio on tuottanut vaurautta sidosryhmilleen. Taloudellisen lisäarvon jakauma lasketaan tilinpäätöksen tai tuloslaskelman tilintarkastetuista tiedoista tai tarkastetuista sisäisen laskennan tiedoista. Jakauma voidaan esittää myös kassaperusteisesti, jolloin se lasketaan rahoituslaskelman tiedoista. (Niskala ym. 2013, 299.)

Suorana taloudellisena lisäarvona raportoidaan tuotot. Tuotoilla tarkoitetaan liikevaihtoa ja tuottoja sijoitusten ja omaisuuden myynneistä. Jaettuna taloudellisena lisäarvona raportoidaan toimintakulut, henkilöstön palkat ja etuudet, maksut pääoman sijoittajille, maksut julkiselle sektorille ja yleishyödyllisten toimintojen tuki. Maksuina valtiolle raportoidaan organisaation maksamat välittömät ja välilliset verot, kuten yhteisövero, tulovero ja kiinteistövero. (Niskala ym. 2013, 300–301.) Jotta paikallisia taloudellisia vaikutuksia voidaan paremmin käsitellä, tulisi raportoida suoran taloudellisen lisäarvon tuottaminen ja jakautuminen erikseen maittain, alueittain tai markkinoittain, mikäli nämä ovat merkittäviä. (Niskala ym. 2013, 172.) Tämä tarkoittaa, että mikäli veroja maksetaan useisiin eri maihin, niin myös verot raportoidaan maittain tai maantieteellisten alueiden mukaisesti (Niskala ym. 2013, 301).

---

<sup>10</sup> Tähän tunnuslukuun liittyen yritykset voivat julkaista verojalanjälkensä, joka on laajempi käsite kuin verottajan osuus tässä hyötyjen jaottelussa (Kuisma 2015, 90). Verojalanjäljestä kerrotaan tarkemmin seuraavassa luvussa.

Tunnusluvun G4-EC4 avulla on tarkoitus kuvata julkisen tuen osuutta raportoitavan organisaation toiminnassa. Valtiolta saatuja avustuksia ovat muun muassa verohelpotukset, investointituet ja tutkimus- ja kehitystoiminnan avustukset. (Niskala ym. 2013, 304.) Avustukset raportoidaan maittain ja lisäksi raportoidaan, onko valtio raportoitavan organisaation omistaja (Niskala ym. 2013, 174). Kuitenkin ainoastaan merkittävät avustukset raportoidaan. Merkittävä avustus on välitön tai välillinen taloudellinen hyöty, joka ei liity varsinaiseen liiketapahtumaan vaan on luonteeltaan kannuste tai korvaus toteutetuista toimenpiteistä, hankituista investointihyödykkeistä tai aiheutuneista kustannuksista. Saatujen avustusten määrä voidaan suhteuttaa maksuna valtiolle ilmoitettuun summaan, koska tavoitteena on raportoida läpinäkyvästi valtion ja raportoivan organisaation väliset rahavirrat. (Niskala ym. 2013, 304.)

Edellä mainittujen tunnuslukujen lisäksi verotusta koskee välillisesti GRI-ohjeistuksen yhteiskunta-osio, ja siinä erityisesti korruptiota käsittelevät tunnusluvut G4-SO3, G4-SO4 ja G4-SO5. Yhteiskuntaosion tavoitteena on kuvata organisaation vaikutuksia eri yhteisöihin sekä organisaation ja muiden yhteiskunnallisten toimijoiden välisen vuorovaikutuksen riskienhallintaa. Korruptio saattaa liittyä tähän vuorovaikutukseen negatiivisena tekijänä, koska korruptio voi esimerkiksi vähentää valtiolle päättyviä tuottoja ja veroja vaikeuttaen näin valtion investointeja väestön ja ympäristön hyvinvoinnin edistämiseksi. Korruptiotapauksista voi aiheutua organisaatiolle sakkoja ja korvausvelvoitteita, jolloin korruptio on merkittävä riski organisaation liiketoiminnalle ja maineelle. (Niskala ym. 2013, 205.) Tämän vuoksi on tärkeää, että organisaatiot raportoivat toimistaan korruptiota vastaan.

Tunnusluvun G4-SO3 avulla voidaan arvioida lahjontaan ja korruption liittyvien riskienhallintakäytäntöjen kattavuutta. Tässä huomioidaan myös lahjusten vastaanottaminen, rahanpesu ja kiristys. Lukuina raportoidaan riskianalyysin läpikäyneiden liiketoimintayksiköiden prosenttiosuus ja lukumäärä. Tunnusluku G4-SO4 ohjaa raportoimaan lukumäärän ja prosenttiosuuden henkilöstöstä, jolle on viestitty ja jotka ovat saaneet koulutusta organisaation lahjonnan vastaiseen toimintaan liittyviin politiikkoihin ja toimintakäytäntöihin. Tunnusluvun G4-SO5 avulla mitataan organisaation korruption ja lahjonnan kieltävien politiikkojen implementointia ja tehoa. Lukuina raportoidaan niiden tapausten lukumäärä, joissa henkilöstä irtisanottiin tai rangaistiin lahjonnan takia tai joissa alihankkijasopimuksia ei uusittu lahjonnan takia. Lisäksi raportoidaan kaikki organisaatiota tai sen työntekijöitä vastaan raportointikauden aikana nostetut lahjontaan liittyvät oikeustapaukset ja niiden lopputulema. (Niskala ym. 2013, 360.)

Voidaan siis todeta, että GRI ohjeistaa raportoimaan verotuksesta ja siihen liittyvistä asioista laajasti. Kaikilla yrityksillä on kuitenkin valittavanaan GRI G4 -ohjeistuksen soveltamisen laajuuden osalta kaksi vaihtoehtoa: laaja (comprehensive) ja suppea (core). Tunnuslukujen osalta tämä tarkoittaa, että Core-tasolla yrityksen on raportoitava vähintään yksi tunnusluku, joka on määritelty olennaiseksi tunnistetun yritysvastuun

näkökohdalle. Vastaavasti Comprehensive-tasolla tulee yrityksen raportoida kaikki tunnusluvut, jotka on määritelty olennaisiksi tunnistetuille yritys vastuun näkökohdille. Lisäksi on huomattava, että sovellustaso ei viittaa raportoivan organisaation toiminnan tasoon tai raportoidun tiedon laatuun, vaan se osoittaa yritys vastuuraportin vastaavuuden GRI-ohjeistoon. Virallisiksi hyväksytyjen GRI-raporttejen tulee täyttää kaikki sovellustasovaatimukset, mutta vaatimusta raportoinnin ulkoiselle varmennukselle ei ole, vaikkakin GRI sitä suosittelee. (Niskala ym. 2013, 138–139.)

### 3.3.2 *Verojalanjäljen raportointi Suomessa*

Suomessa on käytössä termi verojalanjälki puhuttaessa yrityksen raportoinnista veroista. Termiä on alkanut käyttämään erityisesti tilintarkastusyhtiö KPMG, joka käyttää myös kansainvälisesti termiä tax footprint. Terminä verojalanjälki on johdettu termistä hiilijalanjälki. Yhteiskunnan näkökulmasta yrityksen verojalanjälki voidaan nähdä positiivisena ilmiönä, kun taas hiilijalanjälki kuvaa negatiivista, minimoitavaa ilmiötä. (Knuutinen 2014, 298.) Verojalanjälki tarkoittaa sitä, kuinka paljon yrityksen toiminnasta kertyy yhteiskunnalle verotuloja (Torkkel 2013b, 80). Tämä siis tarkoittaa, että mitä suurempi verojalanjälki on, sitä parempana se voidaan nähdä yhteiskunnan kannalta.

Verojalanjäljelle on annettu suppea ja laaja määritelmä. Suppeana verojalanjälki kattaa ainoastaan välittömät verot. Välittömiä veroja ovat ne verot, jotka jäävät verovelvollisen itsensä kustannukseksi. Tällaisia veroja ovat esimerkiksi tulovero ja työnantajan sosiaaliturvamaksu. Verojalanjäljen laaja määritelmä kattaa sekä välittömät että välilliset verot. Välilliset verot verovelvollinen vyöryttää edelleen maksettavaksi muille talousyksiköille tai kuluttajalle. Välillisiä veroja ovat esimerkiksi arvonnäkövero ja ennakonpidätykset. (Torkkel 2013b, 80)

Kirjanpitolaki sääntelee yrityksen verojalanjäljen suppeasta raportoinnista. Kirjanpitolain velvoitteet liittyvät kirjanpitovelvollisen tilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä koskeviin raportointivaatimuksiin. Kirjanpitovelvollisten on raportoitava tilikauden verotettavaan tuloon perustuva tulovero, mutta muilta osin tuloveroa koskevat raportointivelvoitteet ovat vapaaehtoisia. Konserneilla on laajemmat raportointivelvoitteet tuloveron osalta. Niiden täytyy yleensä raportoida myös laskennalliset verot. (Torkkel 2013b, 80)

Varsinaisesta yhteiskuntavastuuraportoinnista on kyse, kun yrityksellä on laajempaa, kirjanpitolain ylittävää raportointia verojalanjäljestä (Torkkel 2013b, 82). Tällainen verojalanjälkiraportti valtion enemmistöomisteisten yhtiöiden tuli antaa ensimmäisen kerran keväällä 2015 vuodelta 2014 maksettavista ja tilitettävistä veroista. Ohjeessa todetaan, että raportoinnin ei ole tarkoitus heikentää yrityksen kilpailuasemaa markkinoilla tai hankaloittaa yritysten liiketoimintaa. Raportin tulee sisältää vähintään tiedot yhtiön

verostrategiasta ja toimintaperiaatteista sekä kvantitatiivisista verotiedoista, joilla tarkoitetaan muun muassa yhtiön veronmaksusta kertovien tunnuslukujen raportointia maa-kohtaisesti. Lisäksi tulee raportoida maksetuista ja tilitetyistä veroista maittain, mutta yhtiö saa tässä kohdin noudattaa itse valitsemaansa olennaisuusperiaatetta. Myös OECD:n määrittelemiin veroparatiisivaltioihin maksettavat ja tilitettävät verot on julkaistava. Edelleen vapaaehtoiseksi jätettiin muun muassa raportointi investoinneista ja hankinnoista maittain sekä raportin ulkopuolinen riippumaton varmennus. (Valtioneuvoston kanslia 2014.)

Muiden yritysten kuin valtioyhtiöiden osalta laajempi raportointi on edelleen kokonaan vapaaehtoista (Torkkel 2013b, 82), eikä siihen siis ole olemassa yhteisesti sovittuja ohjeita tai vakiintuneita malleja. Tilintarkastus-, vero- ja muita asiantuntijapalveluita tarjoavat yritykset ovatkin alkaneet markkinoimaan yrityksille omia mallejaan verojalanjälkiraportointiin. Näissä malleissa verojalanjälki muodostuu välittömistä ja välillisistä veroista sekä yrityksen tilittämistä veroista. Yrityksiä kannustetaan ilmoittamaan tuloveron lisäksi kaikki muut yhteiskunnalle välillisesti ja välittömästi maksettavat maksut, koska mitä suuremmaksi verojalanjälki muodostuu, sitä suuremmaksi yritys voi todistaa merkityksensä yhteiskunnalle. Malleissa raportoidaan maittain, mutta yritykset kuitenkin itse päättävät viime kädessä siitä, mitä tietoja annetaan julkisuuteen. (ks. esim. Grant Thornton; PwC Suomi; Tuokko.)

Suomessa lähes kaikki isot listayhtiöt tekevät yhteiskuntavastuuraportointia. Raportointi on joko osa vuositilinpäätöstä tai se on erillisraportointia. Osa yrityksistä julkaisee vain internetissä selailtavan version, kun taas osa laatii erillisen raportin. (Torkkel 2013a, 62.) Tilintarkastusyhtiö Grant Thorntonin selvityksen mukaan kaiken kaikkiaan jollakin tasolla veroistaan raportoi noin kolmannes suomalaisista pörssiyhtiöistä tilikaudelta 2014 ja yli 80 prosenttia 30 suurimmasta pörssiyhtiöstä kertoi verojalanjäljestään. Kattavan veroraportoinnin avulla yritykset haluavat osoittaa maksavansa verot Suomeen ja pitävät siten yllä yhteiskunnallista mainettaan. (Semkina 2015.)

Konsulttiyhtiö KPMG:n veroasioista vastaava Timo Torkkel on seurannut suurten suomalaisten julkisesti noteerattujen yritysten yhteiskuntavastuuraportointia. Hän on havainnut, että yritykset voidaan jakaa yrityksen verojalanjäljen raportoinnin yksityiskohtaisuuden osalta kolmeen ryhmään. Ensinnäkin voidaan puhua periaatetasoisesta verojalanjäljen raportoinnista. Tällöin verojalanjäljen raportoinnissa esitetään ainoastaan yrityksen yleinen periaate noudattaa toimintamaidensa lakeja ja määräyksiä. Verojalanjälkeä ei tuoda tämän yksityiskohtaisemmin esille. Toiseksi voidaan määritellä tuotetun ja jaetun suoran taloudellisen lisäarvon suppea raportointi. Näin toimiva yritys raportoi GRI ohjeistuksen mukaisesti tai sitä soveltaen tuotetun ja jaetun suoran lisäarvon, mukaan lukien verot. Nämä yritykset voidaan jakaa edelleen kahteen ryhmään: yrityksiin, jotka raportoivat veroina ainoastaan yhteisön tuloverot ja yrityksiin, jotka raportoivat tuloverojen lisäksi muita yrityksen rasitukseksi jääviä välittömiä veroja ku-



ten esimerkiksi palkkoihin liittyviä sosiaaliturvamaksuja. Kolmanneksi voidaan määrittellä ne yritykset, jotka raportoivat laajasti tuotetusta ja jaetusta suorasta taloudellisesta lisäarvosta. Nämä yritykset raportoivat GRI ohjeistuksen mukaisesti tai sitä soveltaen tuotetun ja jaetun lisäarvon, mukaan lukien verot. Erona edelliseen ryhmään on, että yritykset raportoivat välittömien verojen lisäksi välillisistä veroista. (Torkkel 2013a, 62.)

Verojalanjälki on kehittymässä kohti maakohtaista verojalanjäljen raportointia. Suomessa erityisesti kansalaisjärjestöt ovatkin vaatineet maakohtaisen veroraportoinnin säätämistä lakiin (Attac). Euroopan unionin 2013 antamat tilinpäätösdirektiivi ja vakavaraisuusdirektiivi sisältävät pakottavia raportointivelvoitteita öljy-, kaasu-, kaivannaishäkin sekä aarniometsien hakkuu -toimialoilla toimiville yrityksille ja luottolaitoksille. Tilinpäätösdirektiivin mukainen laki kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamisesta tuli Suomessa voimaan vuoden 2016 alussa. Laki velvoittaa soveltamisalaan kuuluvia yrityksiä raportoimaan vuosiselvityksellä viranomaisille suorittamansa maksut toimintamaissaan. Laki koskee kuitenkin vain yrityksiä, joiden liikevaihto on yli 40 000 000 euroa ja Suomessa tällaisia yrityksiä on arvioitu olevan muutamia kymmeniä. Vastavasti vakavaraisuusdirektiivi on Suomessa implementoitu osaksi luottolaitostoimintalakeia. Säännöksen soveltamisalaan kuuluvien luottolaitosten tulee julkistaa verot tuloksesta sekä saatu valtiontuki. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2015b) Sääntely koskee siis tois- taiseksi vain harvoja toimialoja ja niiden sisälläkin vain osaa yrityksiä. Paineet pakolliseen maakohtaiseen raportointiin muidenkin toimialojen osalta kasvavat kuitenkin koko ajan (Knuutinen 2014, 299).

Torkkel on havainnut suomalaisten yritysten jakaantuvan maakohtaisen raportoinnin osalta kolmeen ryhmään:

- konsernitason verojalanjäljestä raportoivat yritykset
- maantieteellisestä verojalanjäljestä raportoivat yritykset
- maakohtaisesta verojalanjäljestä raportoivat yritykset.

Riippumatta tästä jaosta tekee yritys edelleen valinnan verojalanjäljen raportoinnin ulottuvuudesta koskien yrityksen rasitukseksi jääviä välittömiä veroja ja muille talous- yksiköille vörytettäväksi tarkoitettuja välillisiä veroja. (Torkkel 2013a, 62.)

Finnwatchin tutkijat ovat tehneet selvityksen Suomen valtioneuromistöisten yhtiöiden veroraporttien sisällöstä. Selvityksen johtopäätöksissä todetaan Valtioneuvoston kanslian uusien raportointiohjeistuksien antavan yrityksille edelleen liian vapaat kädet päättää, mitkä tiedot on julkaistu valtiokohtaisesti. Yritykset olivat hyödyntäneet ohjeistuksen aukkokohdat, vaikkakin tätä voidaan osaksi selittää sillä, että aikataulu uuden ohjeen jälkeen oli ollut kiireellinen. Raportit eivät antaneet niitä tietoja, joiden avulla olisi voitu arvioida veronmaksun vastuullisuutta, vaan useimmissa tapauksissa muistuttavat viherpesua. Finnwatch onkin sitä mieltä, että raportoinnin ohjeistusta tulee lisätä ja

maakohtainen raportointi tulee säätää pakolliseksi kaikille suurille monikansallisille yrityksille eikä pelkästään valtioenemmistöisille yhtiöille. (Finnwatch 2015.)

Vapaaehtoista veronjälkeä kohtaan on esitetty muutakin kritiikkiä. Vastuullisen liiketoiminnan professori Minna Halme pitää verojalanjälkeä eräänlaisena viherpesuna, jossa veromäärä yritetään saada näyttämään suurelta kaikkine palkka-, arvonlisä- ja valmisteveroineen. Toisaalta hän pitää väittelyä veronjalanjäljestä jatkona yritys vastuukeskustelulle ympäristöasioiden ja globalisaation jälkeen ja muistuttaa, että jotkut yritykset kertovat maksavansa mielellään veroja (Mansikkamäki 2014.) Samoilla linjoilla Halmeen kanssa on veroparatiiseihin perehtynyt tutkija Matti Ylönen, jonka mielestä vapaaehtoiset verojalanjäljet kertovat hyvin vähän yrityksen vastuullisuudesta veronmaksajana. Ylösen mukaan verojalanjäljen puutteena on, että siinä listataan veroja, joilla yritys ei voi tehdä verosuunnittelua eli pyrkiä pienentämään maksamiensa verojen määrää. (Suihkonen 2014.) Toisaalta vapaaehtoisuus voidaan nähdä hyvänä asiana, koska yhtiöt voivat keskittyä tietojen keruussa ja raportoinnissa olennaiseen. Tiukka lainsäädäntö saattaa johtaa myös kokonaisuuden kannalta merkityksettömän tiedon julkaisuun, jolloin olennaiset asiat saattavat hämärtyä. (Knuutinen 2014, 300.)

Tiivistetysti voidaan todeta, että yrityksiä ei voida vertailla keskenään verojalanjäljen suuruuden tai muiden määreiden perusteella, koska toistaiseksi raportoinnin yhteiset käytänteet ja mittarit puuttuvat. Veronjalanjäljen raportointi lisää kuitenkin kaivattua läpinäkyvyyttä ja avoimuutta yrityksen verostrategiaan, vaikkakin raportoinnissa on vielä paljon kehitettävää.

## 4 TUTKIMUSAINEISTO JA SISÄLLÖNANALYYSIN KÄYTTÖ

### 4.1 Lehtiartikkelit tutkimusaineistona

Tutkimuksen empiirinen aineisto muodostuu Talouselämän ja Helsingin Sanomien lehtiartikkeleista. Eskola ja Suoranta (2003, 118–119) toteavat joukkotiedotuksen tuotteiden soveltuvan erinomaisesti laadullisen analyysin kohteeksi, ja analysointitapa voi olla muutamaaan riviin keskittyvä diskursiivinen ote, jollaisena myös tässä tutkielmassa sisällönanalyysiä käytetään. Sanomalehtiartikkeleiden avulla saadaan esille useamman eri yrityksen ja yhteiskunnan jäsenen näkökulmia, mikä on välttämätöntä haettaessa vastausta tutkielman pääkysymykseen. Lisäksi tutkimusongelma on luonteeltaan sellainen, että tutkittavasta ilmiöstä halutaan käsitys tiettyinä ajankohtina. Haastattelu- tai kyselytutkimus ei tällöin sovellu, koska tällöin kuva tutkittavasta ilmiöstä muodostuisi tällä hetkellä. Lehtiartikkeleita käyttämällä myös pienenee tutkijan mahdollisuus vaikuttaa tutkimusaineiston sisältöön. Toki tällöinkin tutkija valitsee analysoitavat artikkelit. Eskola ja Suoranta (2003, 118) kannustavat tutkijaa harkitsemaan olemassa olevan materiaalin käyttöä varsinkin silloin, jos aineiston tavoittaminen on vaikeaa. Tutkielman aineiston keruuajana yritysten verosuunnittelusta keskusteltiin julkisuudessa hyvinkin negatiiviseen sävyyn, mikä olisi saattanut vähentää yritysten halukkuutta suostua haastateltavaksi. Jos aineistona olisi käytetty haastatteluja sanomalehtiartikkelien sijaan, olisi myös pitänyt haastatella suuri joukko yrityksen sidosryhmiä, mikä käytännössä olisi ollut mahdotonta.

Talouselämä ja Helsingin Sanomat päädyttiin valitsemaan aineistoksi, koska haluttiin sekä yrityksen että yhteiskunnan ääni kuuluviin. Talouselämä on pohjoismaiden suurin talousviikkolehti, joka ilmestyy 45 kertaa vuodessa (Aikakausmedia). Alustavan tarkastelun perusteella lehdessä oli paljon yrityshaastatteluja, jolloin saadaan käsitys tutkittavasta ilmiöstä yrityksen näkökulmasta. Vastaavasti seitsemän kertaa viikossa ilmestyvä Helsingin Sanomat on ollut koko tarkastelujakson ajan Suomen suurilevikkisin sanomalehti (Tilastokeskus). Helsingin Sanomat käsittelee laajasti yhteiskunnallisia asioita, joihin myös lukijat ottavat kantaa mielipidekirjoituksillaan. Helsingin Sanomien artikkelien avulla saadaan kuva tutkittavasta ilmiöstä yhteiskunnan näkökulmasta.

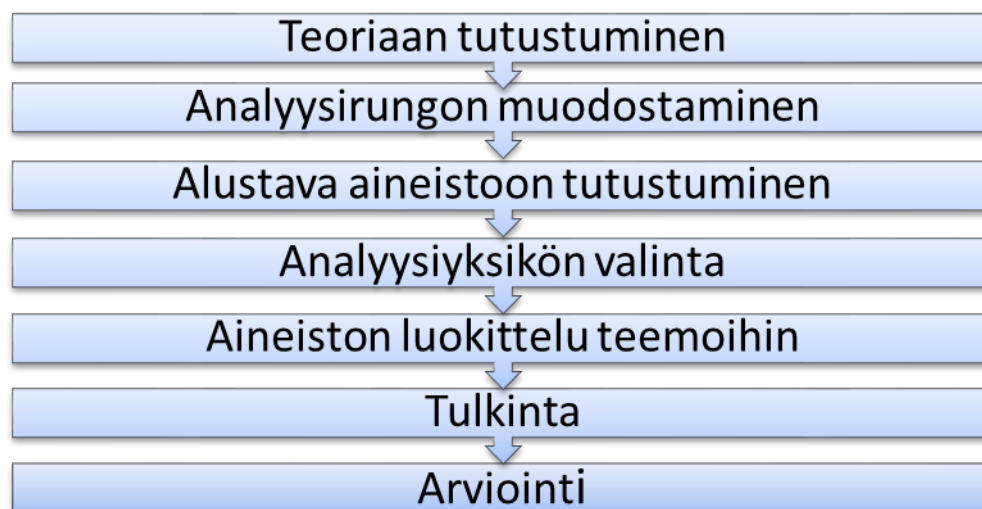
Laadullisessa tutkimuksessa mukaan otettavan aineiston koon riittävyys on yksi tärkeä seikka, joka tässäkin tutkielmassa nousi mietintään. Eskola ja Suoranta (2003, 62) puhuvat aineiston riittävydestä sen kylläntymisenä eli saturaationa. Saturaatiolla tarkoitetaan tilannetta, jossa tutkimusaineiston määrä on sellainen, että aineisto alkaa toistaa itseään ja että se riittää tuomaan esiin sen teoreettisen peruskuvion, joka tutkimuskohteesta on mahdollista saada (Sarajärvi & Tuomi 2009, 87). Eskola ja Suoranta

(2003, 62–63) sekä Sarajärvi ja Tuomi (2009, 87) huomauttavat, että kokemukset kyläntymispisteestä ovat vaihtelevia. Eskola ja Suoranta (2003, 62–63) antavat yleispätevän ohjeen, jonka mukaan vastauksia tarvitaan juuri sen verran kuin on aiheen kannalta välttämätöntä. Heidän mukaansa saturaation kannalta oleellisinta on olla selvillä siitä, mitä aineistostaan hakee. Tämän tutkielman tutkimuksessa saturaatiopistettä ei osattu määrätä etukäteen, mutta teoreettisesta viitekehystä saatiin ne teemat, joihin lausumia haettiin. Alustavassa aineiston tarkastelemisen yhteydessä todettiin samantyylisten havaintojen toistuvan sekä Helsingin Sanomien että Talouselämän artikkeleissa. Aineiston riittävyys päätettiin ratkaista siten, että tehdyille tulkinnoille täytyy löytyä tueksi useampi lausuma, mutta absoluuttista lukumäärää ei asetettu. Helsingin Sanomien ja Talouselämän lisäksi mielenkiintoista olisi ollut tutkia yritysten sidosryhmälehtien kirjoituksia veronmaksusta, mutta tämän teki ongelmalliseksi lehtien saatavuus. Useat yritykset julkaisevat sidosryhmälehtensä sähköisesti, mutta yleensä ne ovat saatavissa vain muutamalta vuodelta. Lisäksi yritykset julkaisevat näitä lehtiä vain muutaman kerran vuodessa, jolloin luettavaksi olisi tullut usean yrityksen lehdet riittävän tutkimusaineiston keräämiseksi.

Artikkeleita haettiin molempien lehtien sähköisistä arkistohakupalveluista seuraavilla sanapareilla ja sanoilla: vero\* + vastuu\*, vero\* + suunnittelu\*, aggressiivi\* + vero\*, yritysvastuu\* + vero\*, yhteiskuntavastuu\* + vero\*, verosuunnittelu\* ja verojalanjalk\*. Käyttämällä sanakatkaisua ja useampia hakusanoja haluttiin varmistaa olennaisten artikkelien löytyminen. Kolme ensimmäistä sanaparia tuotti Helsingin Sanomien artikkeleissa yhteensä melkein 4 000 tulosta, joissa mainittiin sana vero. Verot ovat jokaista yhteiskunnan jäsentä koskettava asia, joten on ymmärrettävää, että Suomen suurilevikisempänä lehtenä Helsingin Sanomat kirjoittaa aiheesta paljon. Tämän tutkielman kannalta kiinnostavat artikkelit löytyivät Helsingin Sanomista kohdennetummin käyttämällä luettelon neljää viimeistä sanaparia ja sanaa. Helsingin Sanomien osalta käytössä olivat myös vuosien 2013–2015 näköislehdet, jotka selattiin kokonaan läpi, jos lehdestä oli arkistohaulla löytynyt mielenkiintoinen artikkeli. Tämä tehtiin siksi, että saman teeman osalta yhdessä lehdessä oli usein useampi artikkeli, joten yhden artikkelin avulla voitiin löytää myös muita kiinnostavia artikkeleita. Aiheista laittomin keinoin toteutettua verosuunnittelua sekä harmaa taloutta käsittelevät artikkelit rajattiin tarkastelun ulkopuolelle, koska nämä eivät sovi vastuulliseen yritystoimintaan millään tasolla. Varsinkin ajanjakson loppupuolella keskustelua käytiin runsaasti yksityisten henkilöiden verosuunnittelusta, mutta myös nämä artikkelit rajattiin tutkimuksen ulkopuolelle, jos keskustelulla ei ollut liittymäkohtaa yrityksen verosuunnitteluun. Lopullisesti mukaan valittiin ne artikkelit, jotka käsittelivät yritysten verosuunnittelua ja veronmaksua vastuukysymyksenä.

## 4.2 Tutkimusprosessi sisällönanalyysissä

Kuten johdannossa todettiin, tutkimusaineiston analyysimenetelmäksi valikoitui teorialähtöinen sisällönanalyysi. Sisällönanalyysi-prosessissa voidaan erottaa seuraavia päävaiheita: analyysiyksikön valinta, aineistoon tutustuminen, aineiston pelkistäminen, aineiston luokittelu ja tulkinta sekä sisällönanalyysin luotettavuuden arviointi<sup>11</sup> (ks. Latvala & Vanhanen-Nuutinen 2003, 24). Tämän tutkielman tutkimusprosessin päävaiheita on kuvattu kuviossa 4.



Kuvio 4 Tutkielman tutkimusprosessin kuvaus

Teorialähtöinen sisällönanalyysi aloitetaan luokittelua varten analyysirungon muodostamisella. Jos halutaan testata teoriaa tai käsitejärjestelmää uudessa kontekstissa, analyysirunko on strukturoitu eli hyvin tarkasti analyysiä ohjaava. (Latvala & Vanhanen-Nuutinen 2003, 30–31.) Analyysirunko voidaan jättää myös väljäksi. Tällöin aineistosta voidaan poimia analyysirungon ulkopuolisia asioita, joista muodostetaan uusia luokkia induktiivisen sisällönanalyysin periaatteita noudattaen<sup>12</sup>. (ks. Sarajärvi & Tuomi 2009, 113.) Tässä tutkimuksessa ei ole tarkoitus testata varsinaisesti teoriaa, vaan tutkia käsitystä veronmaksusta suomalaisessa yhteiskunnassa. Analyysirunko muodostuu tämän tutkielman luvuista 2–3 nousevista teemoista eikä aineistosta löytyviä muita asioita ole tarkasteltu eksplisiittisesti.

Tutkielman luvussa kaksi on esitelty yrityksen yhteiskunnallisen vastuun kolme ideologiaa, jotka ovat siis omistajalähtöinen näkemys, sidosryhmälähtöinen näkemys ja laajin yrityksen sosiaalisen vastuun näkemys. Nämä eri näkemykset ovat analyysirungon

<sup>11</sup> Weber, R. 1990. *Basic content analysis*. Sage Publications, California.

<sup>12</sup> Kyngäs, H. – Vanhanen, L. 1999. Sisällön analyysi. *Hoitotiede* 11, 3–12.

pääluokat, jolloin tutkimusaineiston analyysissä tunnistetaan ilmauksia, jotka tutkielman teoriaosuuden perusteella on määritelty eri vastuunäkemyksiin sopiviksi. Teemoina ovat peruste veronmaksulle, Carrollin pyramidimallin ulottuvuudet, yrityksen verostrategia ja veroista raportointi. Tutkielman analyysirunko on kokonaisuudessaan havainnollistettu taulukossa yksi.

Taulukko 1 Tutkielman analyysirunko

Teemat	Pääluokat		
	Omistajalähtöinen näkemys	Sidosryhmälähtöinen näkemys	Laajin yrityksen sosiaalisen vastuun näkemys
Peruste veronmaksulle	Yritys maksaa veroja, jotta valtio pystyy huolehtimaan yhteiskuntavastuusta.	Valtio on luonut puitteet yritykselle, jolloin yrityksen vastapalveluksi tulee auttaa valtiota.	Yritys hyvänä yrityskansalaisena maksaa oikeudenmukaisen osuuden veroistaan.
Carrollin pyramidimalli	Yrityksen kannattavuus ja verolainsäädännön noudattaminen ovat tärkeimmät ulottuvuudet.	Kannattavuus ja verolainsäädännön kirjaimen noudattaminen eivät yksistään riitä, vaan edellytetään myös lain hengen noudattamista.	Yritysvastuun käsite on laajentunut siten, että voidaan puhua vapaaehtoisista veroista tai yritys voi pidättäytyä sellaisesta verosuunnittelusta, jonka yhteiskunta sallisi.
Yrityksen verostrategia	Aggressiivinen verosuunnittelu on sallittua, jos se tukee omistajien etua ja tahtotilaa. Verot voidaan nähdä transaktiokuluna, jolloin niiden minimointi kaikin keinoin on sallittua.	Yritys harkitsee verosuunnittelua yrityksen sidosryhmien toiveiden ja arvojen perusteella.	Yrityksen toimijat kykeneväisiä itsenäiseen moraaliseen harkintaan, mikä näkyy myös verosuunnittelussa.
Veroista raportointi	Omistajien tarpeita ajatellen, tilinpäätösraportointi tärkeää.	Raportointia sidosryhmien tarpeita ajatellen.	Avoimuus ja läpinäkyvyys itsestäänselvyys.

Omistajalähtöisessä näkemyksessä painotetaan yrityksen kannattavuutta ja verolainsäädännön noudattamista, jolloin jälkimmäisessä seikassa tärkeintä on lain kirjaimen noudattaminen. Verot saatetaan nähdä kustannuseränä, joka pyritään minimoimaan omistajien etua tavoitellen. Veronmaksu on kuitenkin perusteltua, jotta yhteiskuntavastuu voidaan jättää valtion tehtäväksi. Sidosryhmälähtöisessä näkemyksessä käsitys vastuullisesta veronmaksusta laajenee siten, että yritys ei tyydy pelkästään lain kirjaimen

noudattamiseen, vaan huomioi myös lain hengen ja yhteiskunnan asettamat eettiset puitteet. Veronmaksu on perusteltua, koska yritys on ”velkaa” olemassaolostaan valtiolle, joten sen tulee auttaa valtiota yhteiskuntavastuun kantamisessa. Laajimmassa yrityksen sosiaalisen vastuun näkemyksessä yritys yhteisön jäsenet ovat moraalisia toimijoita, jotka toteuttavat yhteiskunnallista vastuuta, koska yrityksen missiona on koko yhteiskunnan hyvinvointi. Veronmaksua ei voida nähdä hyväntekeväisyytenä, mutta yritys voi harkintansa mukaan pidättäytyä verosuunnittelusta, joka pienentäisi yhteiskunnan saamia verotuloja ja joka samalla kuitenkin nähtäisiin eettisesti sallittuna.

Tutkielman luvussa kolme määriteltiin yrityksen vastuullinen verostrategia, joka voidaan tunnistaa tiettyjen toimien ja periaatteiden kautta. Tutkimusaineiston luokittelussa tämä tarkoittaa sitä, että vastuullisen verostrategian periaatteiksi tunnistettavat lausumat viittaavat joko sidosryhmälähtöiseen näkemykseen tai laajimpaan yhteiskunnallisen vastuun näkemykseen riippuen siitä, onko motiivina yrityksen sisältä vai ulkopuolelta tulevat näkemykset. Vastaavasti aggressiivisen verosuunnittelun havaittiin sopivan parhaiten omistajalähtöiseen näkemykseen.

Yrityksen verojalanjäljen todettiin sopivan huonosti yritysten vertailuun, mutta se tuo kuitenkin läpinäkyvyyttä ja avoimuutta yrityksen verostrategiaan, mikä kuuluu yrityksen vastuulliseen toimintaan. Omistajalähtöisessä näkemyksessä vapaaehtoista raportointia tärkeämpänä voidaan oletettavasti pitää yrityksen tilinpäätöstä, joka antaa tarpeellista informaatiota yrityksen omistajille. Verojalanjäljen vapaaehtoisesta raportoinnista kertovien lausumien ajatellaan heijastavan sidosryhmälähtöistä näkemystä, koska näkemyksen mukaan yrityksen tulee auttaa valtiota yhteiskuntavastuun kantamisessa. Tästä voidaan edelleen olettaa, että yritykset haluavat myös kertoa tekevänsä näin ja viestiä veronmaksustaan mahdollisimman paljon sidosryhmilleen. Laajimmassa sosiaalisen vastuun näkemyksessä avoimuuden ja läpinäkyvyyden voidaan ajatella olevan itsestäänselvyyksiä, johon tietysti myös verojalanjäljestä raportointi kuuluu. Luvussa kolme todettiin myös, että verojalanjäljen raportoinnissa kyseessä saattaa olla eräänlaisesta viherpesusta, joka ei varsinaisesti kerro yrityksen vastuullisuudesta. Tämä tulee siten huomata verojalanjäljen sisältävien lausumien luokittelussa, jolloin niihin tulee suhtautua kriittisesti.

Ennen varsinaista analyysiprosessin aloittamista on määriteltävä analyysiyksikkö, jonka ratkaisevat aineiston laatu ja tutkimustehtävä. Analyysiyksikkö on tavallisimmin aineiston yksikkö: sana, lause, lauseen osa, ajatuskokonaisuus tai sanayhdistelmä. Sana on pienin mahdollinen analyysiyksikkö. Lausuma taas muodostuu useammasta sanasta tai jopa useammasta virkkeestä. (Latvala & Vanhanen–Nuutinen 2003, 25–26.) Pelkkä sana ei ollut tähän tutkimukseen sopiva, koska alustavan aineistoon tutustumiseen perusteella analyysiyksiköiden määrä olisi noussut liian suureksi ja koska sen ei katsottu soveltuvan analyysiyksiköksi tutkimukseen, jossa mielenkiinnon kohteena on kielen sisältö. Analyysiyksiköksi valikoitui lausuma, joka on yhden tai useamman lauseen

muodostama kokonaisuus. Yksi sanomalehtiartikkeli voi sisältää yhden tai useamman lausuman.

Tämän jälkeen tutkimus eteni aineiston pelkistämiseen ja luokitteluun, mikä teorialähtöisessä sisällönanalyysissä toteutetaan etsimällä aineistosta systemaattisesti analyysirungon mukaisia ilmauksia<sup>13</sup> (ks. Latvala & Vanhanen–Nuutinen 2003, 32). Tässä tutkimuksessa etsittiin siis lausumia, joiden sisältämien sanomien eli mielipiteiden ja asenteiden perusteella ne voitiin luokitella analyysirungon alaluokkiin.

Tutkielman johdannossa todettiin, että hyvä laadullinen tutkimus ei jää pelkäksi ilmiön kuvaamiseksi. Empiirisen aineiston tutkimuksessa ei siis riitä pelkkä luokittelu, vaan tarvitaan myös tulkintaa. Tässä tutkimuksessa tulkinta on päätelmien tekemistä aineiston sisällön perusteella niiden tuottajista, jolloin pystytään vastaamaan tutkimuksen pääongelmaan. Tulosten tulkinnassa apuna käytetään aineiston kvantifiointia. Vaikka aineisto on kerätty laadullisin menetelmin, tutkijat ovat nähneet, että kvantifioinnilla voidaan saada laadullisen aineiston tulkintaan erilaista näkökulmaa eikä se silti tuo ristiiriitaa tutkimukseen<sup>14</sup> (ks. Sarajärvi & Tuomi 2009,121). Viimeisenä vaiheena on sisällönanalyysin luotettavuuden arviointi.

Sisällönanalyysiprosessin eri vaiheet voivat esiintyä samanaikaisesti ja siihen voi sisältyä myös muita vaiheita kuin edellä mainittuja (Latvala & Vanhanen–Nuutinen 2003, 24). Kuviossa 4 eri vaiheet on esitetty jatkumona, mutta tutkimus ei käytännössä ole edennyt aivan näin suoraviivaisesti. Välillä on jouduttu palaamaan taaksepäin tarkistamaan asioita ja lukemaan artikkeleita uudelleen. Lisäksi aineiston luokittelu ja tulkinta on hyvin samanaikaista.

---

<sup>13</sup> Patton, M. (1990) *Qualitative evaluation and research methods*. Sage Publications, Newbury Park.

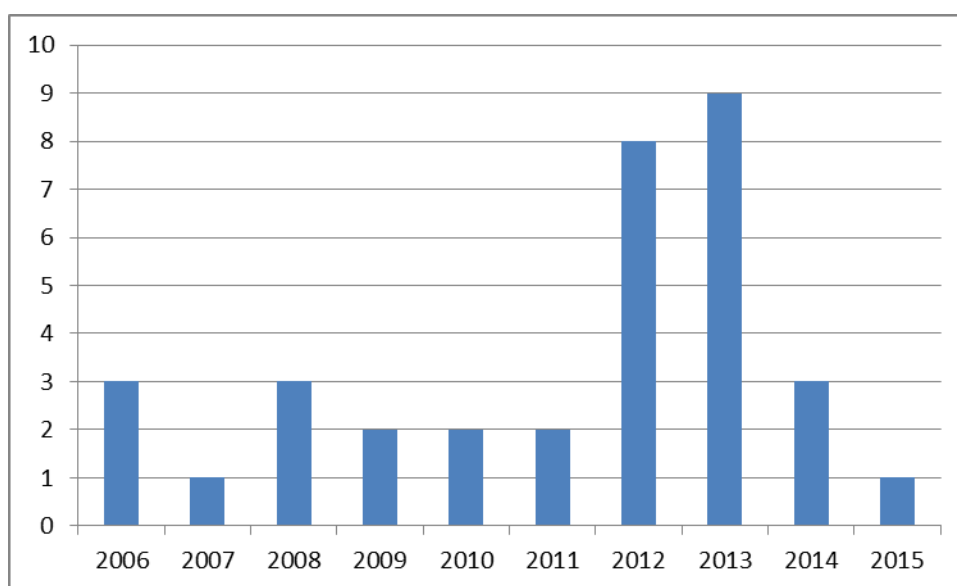
<sup>14</sup> Patton, M. (1990) *Qualitative evaluation and research methods*. Sage Publications, Newbury Park. Burns N. – Grove S. K. 1997. *The practice of nursing research. Conduct, critique & utilization*. W. B. Saunders Company, Philadelphia.



## 5 YRITYSTEN VERONMAKSU JULKISESSA KESKUSTELUSSA

### 5.1 Alustavat havainnot tutkimuskohteesta

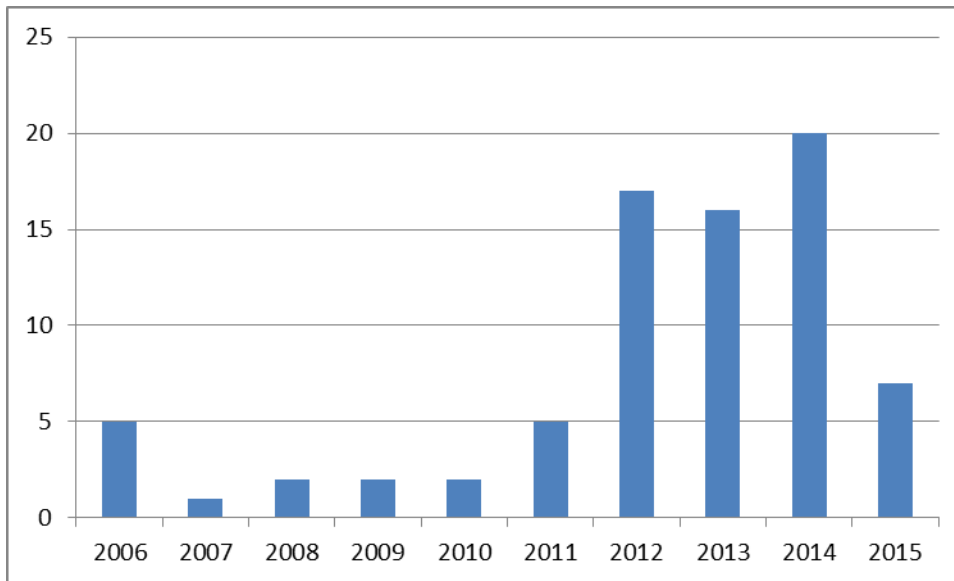
Oheisissa kuvioissa 5 ja 6 näkyy, miten aineistoon valikoituneet Talouselämän ja Helsingin Sanomien artikkelit jakaantuivat eri vuosien välille. Tutkielman johdannossa esitettiin olettaus, että julkinen keskustelu veronmaksusta osana yritysvastuuta lisääntyy tutkittavan jakson loppupuolella. Kuvioista 5 ja 6 näkyikin hyvin, miten julkinen keskustelu aiheesta on lisääntynyt vuosina 2012–2014.



Kuvio 5 Aineistoon valittujen Talouselämän artikkelien lukumäärä vuosina 2006–2015

Suomessa yritysten verosuunnittelu nousi suuren yleisön tietoisuuteen vuoden 2011 loppupuolella, kun terveysalayritysten verojärjestelyitä alettiin puida näkyvästi julkisuudessa (ks. esim. Pietiläinen 2011). Tätä ennen yritysten verosuunnittelusta keskustelua yllä pitivät lähinnä kansalaisjärjestöt (ks. esim. Heiskanen 2009). Poliittisia tahoja asia ei aluksi ilmeisesti kiinnostanut, koska veronkierron arveltiin olevan vähäistä (ks. esim. Karismo 2009). Kansalaisten keskuudessa mielipidekirjoitusten perusteella taasen mielenkiintoa herättivät pikemminkin yksityisten henkilöiden kuin yritysten maksamat verot (ks. esim. Helsingin Sanomat 2008). Vuosi 2011 toimiikin keskustelussa yritysten veronmaksusta vedenjakajana, jonka jälkeen julkinen keskustelu aiheesta on lisääntynyt. Tämän havainnon perusteella tutkittava ajanjakso päädyttiin jakamaan vuosiin

2006–2010 ja 2011–2015. Jaon avulla pystytään paremmin kuvaamaan muutosta, joka keskustelussa kyseisen ajanjakson aikana on tapahtunut.



Kuvio 6 Aineistoon valittujen Helsingin Sanomien artikkelien lukumäärä vuosina 2006–2015

Lisäksi alustavassa tarkastelussa havaittiin, ettei verojalanjäljestä käyty keskustelua ajanjaksolla 2006–2010. Siten tätä teemaa tarkastellaan ainoastaan jälkimmäisen ajanjakson osalta. Tämän teeman osalta on hyvä muistaa, ettei yritysten tilinpäätösraportointia koskevia lausumia huomioitu, koska varsinaisella yritysraportoinnilla tarkoitetaan vapaaehtoista, lainsäädännön ylittävää raportointia. Lausumien puuttuminen ei siis tarkoita etteivät yritykset olisi tehneet normaalia tilinpäätösraportointia.

Analysoitavien lausumien siteerauksia on muokattu siten, että henkilöiden nimien sijasta kerrotaan henkilön asema yrityksessä tai yhteiskunnassa. Yritysten nimet on jätetty näkyviin. Tuloksien tulkinnan kannalta on olennaista näkyä, onko kyseessä yrityksen toimijan vai yrityksen ulkopuolelta olevan lausuma. Yrityksen toimijoilla tarkoitetaan toimitusjohtajaa tai muuta yrityksen palkattua työntekijää, omistajaa tai muuta tahoa, jonka lausuman voidaan katsoa edustavan yrityksen näkemystä. Yrityksen ulkopuolelta tulevilla tarkoitetaan henkilöitä, joiden antamia lausumia ei ole annettu tietyn yrityksen edustajana ja joiden lausumiin sisältyvien näkemysten katsotaan heijastavan yhteiskunnassa vallitsevia arvoja ja toiveita. Tämä jako näkyy lukijalle siten, että lausuman perässä on S-kirjain, jos sen katsotaan kuvaavaan yrityksen näkemystä ja vastaavasti U-kirjain, jos kyseessä on yrityksen ulkoapäin tuleva näkemys.

## 5.2 Vuodet 2006–2010

### 5.2.1 Peruste veronmaksulle

Ensimmäisenä käsiteltävänä teemana on peruste veronmaksulle. Tätä tarkastellaan implisiittisesti sitä kautta, kenelle lausumien näkemysten mukaan kuuluu yhteiskuntavastuusta huolehtiminen. Suomen kaltaisessa hyvinvointivaltiossa valtion tekemät sosiaaliset tulonsiirrot kustannetaan pitkälti palkansaajilta ja yhteisöiltä kerätyin verovaroin. Lausumissa ei siis suoraan keskustella siitä, pitääkö yritysten maksaa veroja, vaan pitääkö myös yritysten hoitaa sosiaalisia toimintoja. Yritysten ja niitä edustavien tahojen antamissa lausumista heijastuu, että sosiaalisten velvoitteiden hoitaminen nähdään valtiolle kuuluvaksi tehtäväksi.

Lausuma 1S. *Valtion vastuulle kuuluvat yhteiskuntarauha ja sosiaalipolitiikka sekä yhteisvastuullisuus. Nämä kustannetaan verovaroilla, jotka ovat kannattavan yritystoiminnan synnyttämiä, eikä päinvastoin, mikä on yleinen harhaluulo poliitikkojen keskuudessa.*  
(yrittäjä, Helsingin Sanomat 18.1.2008)

Lausuma 2S. *Yritykset toteuttavat yhteiskuntavastuutaan parhaiten työllistämällä ja maksamalla veronsa.*  
(Satakunnan yrittäjien puheenjohtaja, Helsingin Sanomat 1.11.2010)

Seuraavat yritysten toimijoiden lausumat sisältävät näkemyksen, että yritykset kantavat yhteiskuntavastuuta, koska yhteiskunta vastaavasti tukee yrityksiä. Tosin koetaan, ettei yhteiskunta aina toimi yritysten parhaaksi, vaikka yrityksillä on täysi oikeus näin olettaa. Lisäksi yritysten tuki yhteiskunnalle ei aina ilmene veronmaksuna, vaan suorana avustuksena kohteelle. Tällaiset avustukset voidaan kuitenkin rinnastaa veronmaksuun, koska ne vastaavasti pienentävät tarvetta valtion verovaroin kustantamille tulosiirroille.

Lausuma 3S. *Yritys kantaa vastuuta monista asioista, mutta tämä sekoitetaan usein yhteiskunnan yritys vastuuseen. Mitä yhteiskunta tekee ollakseen yrityksille houkutteleva?*  
(Elcoteqin pääomistaja, Helsingin Sanomat 2.6.2006)

Lausuma 4S. *Suni Oy:n toimitusjohtajan mukaan tuet ovat kuitenkin osa yrityksen yhteiskuntavastuuta. Vastuuta korostaa se, että valtio on helpottanut liike-toimintaa muun muassa verotuksen muutoksilla.*

(Suni Oy:n toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 30.3.2008)

Useassa yrityksen ulkopuolelta tulevassa lausumassa yhteiskuntavastuu nähdään selkeästi valtion tehtäväksi. Tätä perustellaan sillä, ettei yrityksen toimintaan edes kuulu moraalinen harkinta. Toisessa lausumassa tämä on perusteltu sillä, että yritysten ottaessa yhteiskuntavastuullisia tehtäviä hoitaakseen, valtio vastaavasti alkaisi laistaa niiden hoitamisesta. Lausuman taustalta voidaan huomata pelko siitä, että näin tapahtuessa osa sosiaalisista toiminnoista jäisi kokonaan hoitamatta. Toisaalta löytyy lausuma, jonka mukaan yritysten tulee olla yhteiskuntavastuullisia, koska yhteiskunta vastaavasti tukee niitä. Lausumassa tämä nähdään itsestäänselvyytenä, josta ei voi poiketa.

Lausuma 1U. *Miksi jollakin yksityisellä yrityksellä pitäisi olla jotakin niin lapsellista kuin yhteiskuntavastuu? Sehän kuuluu yhteiskunnalle. Lainsäädäntö säätelee yritysten toimintaa, ei mikään moraalinen löpinä. Varsinkin kun vastapuoli tekee parhaansa hankaloittaakseen kaikkea järkevää.*

(lukijan mielipidekirjoitus, Helsingin Sanomat 10.3.2006)

Lausuma 2U. *Kirjailija ei pidä siitä, että yhteiskunnan vastuuta sysätään yhä enemmän yrityksille ja kansalaisjärjestöille. Jos vapaaehtoiset hoitavat esimerkiksi asunnottomat ja alkoholistit, poliittiset päättäjät voivat purkaa rakenteita, joilla näitä ihmisryhmiä yritetään auttaa, hän järkeilee.*

(kirjailija, Helsingin Sanomat 5.10.2007)

Lausuma 3U. *Jos yrityksiä ei kiinnosta yhteiskuntavastuu, niin pysyköön poissa yhteiskunnasta ja ennen kaikkea minun kukkaroltani. Vastuuttomille yrityksille ei enää euroakaan yhteiskunnan tukea.*

(lukijan mielipidekirjoitus, Helsingin Sanomat 10.3.2006)

Useissa ajanjakson yrityksen ulkopuolisissa lausumissa esitetään näkemys, ettei yritys toimi yhteiskuntavastuullisesti tai tee hyväntekeväisyyttä, jos yritys ei hyödy toiminnasta suoraan tai välillisesti. Nähdään myös, että yritystä voidaan lainsäädännöllä ohjata toimimaan yhteiskuntavastuullisesti. Yritysten ei siis uskota olevan yhteiskuntavastuullisia pyyteettömästi. Mielenkiintoinen on lausuma, jossa yrityksen kehoitetaan näyttelemään yhteiskuntavastuullisuutta. Tämä jättää tulkinnan varaa sille, onko lausu-

jan mielestä riittävää, jos yritys pelkäänsä esiintyy vastuullisesti vai edellyttääkö hän yritykseltä myös konkreettisia tekoja.

Lausuma 4U. *Yrityksen johdolla on epäselvä tavoitteenasettelu, jos se osallistuu hyväntekeväisyyteen omistajiensa taloudellisten etujen kustannuksella.*  
(Valtio-opin professori, Helsingin Sanomat 5.10.2007)

Lausuma 5U. *Yritys tekee hyvää, koska se uskoo, että hyvä maine kasvattaa voittoa. Nykyään yrityksiltä odotetaan yhä laajempaa panosta yhteiseen hyvään muutenkin kuin työllistäjänä ja veronmaksajana. Yritysten pitäisi olla mallikansalaisia: ei saa saastuttaa, pitää toimia eettisesti, huolehtia henkilöstöstä, huolehtia sidosryhmistä...*  
(toimittaja, Talouselämä 15.12.2006)

Lausuma 6U. *Joissakin tilanteissa tosin on yrityksen imagon kannalta hyödyllistä näyttää, että yritys kantaa vastuuta muustakin kuin tuloksesta. Jollekin on markkinoinnin kannalta hyvä kantaa huolta vihreistä arvoista. Mitä enemmän maailmaa kierrän, sitä tiukemmin tämän näen.*  
(työelämän tutkija, Talouselämä 8.2.2008)

Lausuma 7U. *Minä, joka olen paha, arvelen, että auttaminen auttaa auttajaa. Yritys, julkkis tai liikemies imee näyttävästä brändäämisestään hyödyn heti ja kerralla.*  
(toimittaja, Talouselämä 29.10.2010)

Lausuma 8U. *Olisi luotava sellainen liiketoimintaympäristö, että siinä yhteiskuntavastuullisuus muodostuu yritysten menestystekijäksi, ei taloudelliseksi taakaksi. Vastaavasti yhteiskuntavastuuttomuus olisi tehtävä kannattamattomaksi. Näinhän on osittain tehtykin, kun on säädetty muun muassa päästöjä rajoittavia sekä työntekijöitä ja kuluttajia suojelevia lakeja.*  
(tekniikan tohtori, Helsingin Sanomat 21.8.2006)

Myös yritysten omissa lausumissa näkyy, että yhteiskuntavastuullisten toimien ajatellaan hyödyntävän yritystä. Tämän nähdään olevan suorastaan selviö eikä poikkeuksia kuuluisi olla. Tosin yrityksiltä edellytetään vastineeksi tekoja eikä pelkäänsä puhetta vastuullisuudesta.

Lausuma 5S. *Reinon tavoitteena on olla Suomen arvostetuin kuluttajabrändi. Tavoite siintää kaukana, mutta Reino pyrkii siihen muun muassa rakentamalla vastuullisen mielikuvaa näyttävien hyväntekeväisyyskampanjoiden avulla.*

*la. Aino on kunnan vaimon tavoin apubrändi. Naisten Pankin hyväntekeväisyysmyyntiin tulleet balleriina-tossut nuorentavat Ainoa ja rakentavat vastuullisuuden mielikuvaa.*

(Reino ja Aino Kotikenkä Oy:n omistajat, Talouselämä 5.3.2010)

Lausuma 6S. *Kotimaa-yhtiöiden toimitusjohtajan mukaan yhteiskuntavastuun ei tarvitse olla pyyteetöntä. ”Biologiin mukaan pyyteettömiä eli altruisteja ovat vain valkovuokot.”*

(Kotimaa-yhtiöiden toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 5.10.2007)

Yritysten yhteiskuntavastuullinen toiminta koetaan kuitenkin hyvänä asiana, vaikka yrityksellä on taustalla itsekkäitä motiiveja. Lisäksi, koska yritysten oletetaan toimivan entistä yhteiskuntavastuullisemmin, tulee yhteiskunnan myös palkita niitä entistä paremmin.

Lausuma 9U. *Kirjailijan mielestä on samantekevää, mitkä ovat hyväntekemisen motiivit, kunhan hyvää tehdään.*

(kirjailija, Helsingin Sanomat 5.10.2007)

Lausuma 7S. *Yritysten yhteiskuntavastuusta puhutaan sen sijaan vaativammin, eikä siihen riitä enää työllistäminen, kannattava toiminta ja verojen kerääminen. Nyt edellytetään myös sosiaalista mieltä ja hyväntekeväisyyttä. Juuri sen mahdollistamiseksi ministerin tulisi päättää lahjoitusvarojen verohelpotuksesta.*

(Teollisuuden ja Työnantajien Keskusliiton -säätiön asiamies ja yrittäjä, Talouselämä 3.11.2006)

Yhteenvedona tämän teeman osalta todetaan, että lausumat 1S ja 2S edustavat omistajalähtöistä näkemystä, koska näissä yritys siirtää yhteiskuntavastuun valtiolle veroja maksamalla. Lausuma 4S edustaa sidosryhmälähtöistä näkemystä, jossa yrityksen nähdään saavan tukea valtiolta ja vastapalvelukseksi yrityksen tulee tukea yhteiskuntaa. Samoin perustein lausumat 1U ja 2U sopivat omistajalähtöiseen näkemykseen ja lausuma 3U sidosryhmälähtöiseen näkemykseen.

Lausumien 4U–9U ja 3S sekä 5S–7S luokittelu on hankalampaa, koska näissä ei keskustella siitä, kenelle yhteiskuntavastuun kantaminen kuuluu. Näissä lausumissa keskustellaan niistä motiiveista, joiden takia yritys on kiinnostunut osallistumaan yhteiskuntavastuun kantamiseen. Nämä motiivit ovat omistajalähtöisiä ja tavoitteena on parantaa yritysten kannattavuutta. Lausumista ei välity näkemystä, jossa yrityksen katsotaisiin olevan velkaa valtiolle. Näillä perusteilla nämä lausumat luokitellaan omistaja-

lähtöiseen näkemykseen. Yhdenkään tämän teeman lausuman ei katsottu sisältävän laajimman yrityksen sosiaalisen vastuun näkemystä.

### 5.2.2 Yritysvastuun ulottuvuus

Toisena ajanjakson tarkasteltavana teemana on yritysvastuun ulottuvuus veronmaksun osalta Carrollin pyramidimalliin pohjautuen. Sekä yritysten omissa että ulkopuolisten tahojen lausumissa yrityksen kannattavuus todetaan useimmiten tärkeimmäksi tai jopa ainoaksi asiaksi, josta yrityksen ja sen johtajien tulee kantaa vastuuta.

Lausuma 8S. *Se (yhteiskuntavastuu) on toimia niin tehokkaasti ja osakkeenomistajien kannalta niin kannattavasti kuin mahdollista.*

(Sammon konsernijohtaja, Talouselämä 8.2.2008)

Lausuma 10U. *Jos yritysjohtaja väittää, että hän kantaa vastuuta jostain muusta kuin yrityksen kannattavuudesta, hän on joko typerä tai yrittää suuren luokan huijausta.*

(työelämän tutkija, Talouselämä 8.2.2008)

Pörssiyhtiöt puhuvat kannattavuudesta, mutta etenkin perheyriyten lausumissa nostetaan muita arvoja yrityksen kannattavuuden rinnalle. Perheyriyksissä yritys vastuuseen kuuluvaksi nähdään muun muassa suvun perinteiden vaaliminen sekä työntekijöistä huolehtiminen, vaikkakaan ne eivät voi kannattavuutta tärkeämpiä seikkoja.

Lausuma 11S. *Jos yritysvastuun kantaminen olisi vain osinkotuottojen maksimointia, tässä ei olisi järkeä.*

(perheyriyten vastuuhenkilöt, Talouselämä 20.3.2009)

Lausuma 12U. *Perheyriyksessä työntekijät ovat kuluneen sanonnan mukaisesti kuin omaa perhettä. Yrittäjä pitää kiinni työntekijöistään viimeiseen asti, mutta ei sentään kannattavuuden kustannuksella.*

(Perheyriyten kansantaloudellisia vaikutuksista väitellyt tohtori, Talouselämä 20.3.2009)

Mielletään kannattavuus miten tärkeäksi tahansa, nähdään se perusedellytykseksi sille, että yritys ylipäättään voi toimia yhteiskuntavastuullisesti. Seuraavat lausumat edustavat vahvasti näkemystä, jonka mukaan ainoastaan kannattava yritys koetaan kykeneväksi toteuttamaan yritysvastuuta, johon mielletään kuuluvan esimerkiksi työllistämisen

ja veronmaksun. Lakien ja säädösten noudattaminen on samoin osa yhteiskuntavastuuta. Kuten ensimmäisen tarkastellun teeman osalta, heijastuu näistäkin lausumista käsitys, ettei yhteiskuntavastuun toteuttamisen tule olla yrityksille pyyteetöntä, vaan myös yrityksiä itseään hyödyttävää toimintaa.

Lausuma 9S. *Yhteisvastuuta on, että yritys toimii lakien ja sopimusten mukaan ja taloudellisesti kilpailukykyisesti. Jos jälkimmäinen pettää, yritys ei pysty maksamaan yhteiskunnan sille asettamia vaatimuksia kuten veroja ja maksuja.*

(Elinkeinoelämän keskusliiton johtaja, Helsingin Sanomat 8.4.2006)

Lausuma 11U. *Toki vapaaehtoinen eettinen toiminta on tärkeää, mutta hyvinvointivaltio ei pysyisi pystyssä ilman yhteiskunnan säätämää pakollista verotusta. Vastaavasti yritysten yhteiskuntavastuu ei voi laajasti toteutua, jos se ei ole välttämätöntä ja tue kannattavaa liiketoimintaa.*

(tekniikan tohtori, Helsingin Sanomat 21.8.2006)

Lausuma 10S. *Yhteiskuntavastuulla on monta merkitystä, varsinkin kunnallisvaalivuonna. Vastuun pitäisi olla yrityksen, niin pienen kuin isonkin, osalta sitä, että yritystoiminta on mahdollisimman kannattavaa. Vain kannattava yritys pystyy työllistämään, ja kannattavuudesta syntyvällä voitolla luodaan jatkuvuutta. Jatkuvuus ylläpitää työllisyyttä ja sitä kautta syntyvää hyvinvointia.*

(yrittäjä, Helsingin Sanomat 18.1.2008)

Yritysten lausumissa veronmaksu nähdään osana yhteiskuntavastuuta, mutta se mainitaan lähinnä itsestään selvyytensä eikä varsinaisena yritysvastuukysymyksenä. Verojen maksaminen koetaan lain määräämäksi velvollisuudeksi, johon ei liitetä vapaaehtoisuutta. Verot mielletään myös imagokysymyksenä ja markkinointietuna, mikä näkyy etenkin siten, että halutaan korostaa yrityksen maksavan veroja Suomeen.

Lausuma 12S. *Se on sitä, että me toimimme kestävästi ja tyylikkäästi. Maksamme verot, toimimme lakien mukaan ja pidämme ympäristöstä ja ihmisistä huolta.*

(Metsäliiton yhteiskuntavastuujohtaja, Talouselämä 9.2.2007)

Lausuma 13S. *OP-Pohjola-ryhmän markkinointijohtaja muistuttaa pontevasti, että OP-Pohjola-ryhmä on suomalaisten omistama ja että se maksaa veronsa paikallisesti.*

(OP-Pohjola-ryhmän markkinointijohtaja, Talouselämä 7.3.2008)



Myös lausuma yritysten ulkopuolelta antaa ymmärtää, että veroihin ei tarvitse liittää mitään vastuullista harkintaa. Lain kirjaimen noudattaminen riittää. Toisaalta veronmaksua pidetään tässä lausumassa jopa niin tärkeänä, että jos yritys tästä huolehtii, sallitaan sille vapauksia muilla yritys vastuun osa-alueilla.

Lausuma 13U. *Yhteiskunta säätää parhaaksi katsomansa säädökset ja verot. Kun yritys huolehtii niistä isommin marisematta, se saa minun puolestani grillata pandaa pikkujouluissaan Pattayalla ja jopa tulostaa vain yhdelle puolelle paperia.*

(Kirjailija, Talouselämä 29.10.2010)

Kansalaisjärjestöt ovat ensimmäisenä herättelemässä keskustelua siitä, että verojen osalta yhteiskuntavastuussa on kyse muustakin kuin pelkästään kansallisen lainsäädännön noudattamisesta. Ajanjakson loppupuolella myös lehdistö kiinnostuu veronmaksun moraaliseen näkökulmasta, ja herätään huomaamaan etenkin aggressiivisen vaikkakin laillisen verosuunnittelun käänköpuoli: yritysten ja omistajien minimoidessa veronsa siirtyy vastuu veroista muille veronmaksajille. Kovin vilkasta keskustelua ei aiheesta kuitenkaan vielä käydy.

Lausuma 14U. *Kansallisen lainsäädännön noudattaminen ei kuitenkaan vielä tarkoita vastuullisuutta. Yritykset voivat toimia veroparatiiseissa ja vapaatuotantoalueilla ilman työ-, vero- ja ympäristölainsäädännön sääntelyä. Voidaan ajatella, että yritysten olisi toimittava kaikkialla yhdenmukaisten periaatteiden ja vastuukäytäntöjen mukaan riippumatta lainsäädännöstä.*

(Kansalaisjärjestö Attacin edustaja, Helsingin Sanomat 14.5.2006)

Lausuma 15U. *Laillisen verosuunnittelun avulla... Yritys pitää huolta kilpailukyvystään ja omistajien hyvinvoinnista. Verosuunnitteluun ja veronkiertoon liittyy kuitenkin moraalisiin, yhteiskuntavastuuseen ja oikeudenmukaisuuteen kiertyviä ongelmia: Mitä paremmin Pertti minimoi veronsa, sitä enemmän jotkut toiset maksavat.*

(toimittaja, Talouselämä 14.3.2008)

Tämän teeman osalta luokittelua pääluokkiin joudutaan pohtimaan tarkasti, koska lausumissa 11U–12U ja 11S voidaan nähdä sekä omistajalähtöistä että sidosryhmälähtöistä näkemystä. Näissä lausumissa yrityksen vastuun nähdään ulottuvan muihin sidosryhmiin omistajien lisäksi, vaikkakin kannattavuutta pidetään tärkeänä. Tutkielmassa asiaa tarkastellaan kuitenkin veronmaksun näkökulmasta, jolloin voidaan todeta, että ainoastaan lausumissa 14U ja 15U veronmaksuun nähdään liittyvän eettistä harkintaa.

Lausumat 14U ja 15U luokitellaan siten sidosryhmälähtöiseen näkemykseen. Muissa tämän teeman lausumissa korostetaan kannattavuutta tärkeimpänä ulottuvuutena yritys-vastuussa, jolloin verojen osalta olennaista on niihin liittyvän lainsäädännön noudatta-minen. Kaikki muut lausumat luokitellaan siten omistajalähtöiseen näkemykseen. Tä-hänkään teemaan ei löydetty yhtään laajimman sosiaaliseen vastuun näkemykseen luo-kiteltavaa lausumaa.

### 5.2.3 *Yrityksen verostrategia*

Kolmas käsiteltävä teema on yrityksen verostrategia. Yleisesti voidaan todeta, että vuo-sina 2006–2010 ei juurikaan käyty keskustelua veroista yritys vastuukysymyksenä, mut-ta varsinkin ajanjakson loppupuolella yritysten verosuunnittelu alkaa saada yhä enem-män huomiota. Yritysten verosuunnittelun keinoihin ja veroparatiiseihin ovat ensimmäi-sinä kiinnittämässä huomiota kansalaisjärjestöt.

Lausuma 16U.*Kansalaisjärjestö Attac on huutavan äänenä korvessa vaatinut EU:ta panemaan aisoja globalisaatiolle. Järjestö haluaa lisää vaikutusvaltaa työntekijöille, vähimmäisstandardeja sosiaalisille oikeuksille ja yritys- ja pääomaverojen harmonisointia.*  
(toimittaja, Talouselämä 8.2.2008)

Lausuma 17U.*Paratiisin portti jäi auki – Taistelu veroparatiiseja vastaan on vasta alussa.*  
(Kehitystyön palvelukeskuksen sihteerin haastattelun otsikko, Talous-elämä 20.11.2009)

Yritysten verosuunnittelua heräävät tutkimaan myös Talouselämän ja Helsingin Sa-nomien journalistit. Ajanjakson loppupuolella lehdistössä herää mielenkiinto erityisesti metsäyhtiöiden verosuunnittelua kohtaan. Kansalaisjärjestöjen tekemät havainnot sekä ulkomailla tietoon tulleet yritysten lainsäädännön puitteissa tekemät verosuunnittelut kiinnostavat lehdistöä, joka yhä useammin kirjoittaa aiheesta ja haastattelee verosuun-nittelijoita.

Lausuma 18U.*Yritysten menestyksenkäs verosuunnittelu imee voimavaroja yhteiskunnan infrastruktuurista, jota firmat tarvitsevat.*  
(toimittaja, Talouselämä 14.3.2008)

Lausuma 19U. *Suorilla tuotannollisilla sijoituksilla veroparatiisimaihien on eettinenkin ulottuvuus, kertoo kansainvälisen veroasioita tutkivan kansalaisjärjestön Tax Justice Networkin suomalaisasiantuntija. Sijoitukset ovat hyväksyttävissä vain, jos ulkomaiset sijoittajat eivät saa sellaisia veroetuja, joita kyseisen maan omat sijoittajat eivät saisi.*

(Tax Justice Networkin suomalaisasiantuntija, Helsingin Sanomat 23.5.2009)

Lausuma 20U. *Samantapaista "suunnittelua" tekevät kaikki muutkin kansainvälisesti toimivat yritykset, kertovat myös suomalaiset veroasiantuntijat.*

(toimittaja, Helsingin Sanomat 23.10.2010)

Lausuma 21U. *Verokonsultointi on liiketoiminnan alana moninkertaistunut Suomessa parissa vuodessa, väittää yritys vastuuta seuraava kansalaisjärjestö FinnWatch.*

(FinnWatch, Helsingin Sanomat 23.10.2010)

Yrityksille itselleen verot ovat kustannuserä, joka pyritään minimoimaan. Verosuunnittelu kaikin mahdollisin keinoin koetaan olevan oikeutettua yrityksen toiminnassa. Yritykset esittävät aggressiiviselta vaikuttavan verosuunnittelun pikemminkin hyveeksi kuin asiaksi, jonka oikeutusta yritysjohtajien tulisi perustella.

Lausuma 14S. *Meillä on erittäin taitava verojohtaja, joka huolehtii siitä, että meillä on riittävästi vähennyskelpoisia kuluja eri maissa.*

(Huhtamäen talousjohtaja, Talouselämä 14.3.2008)

Lausuma 15S. *Meillä on paljon sellaisia yhtiöitä, jotka eivät ole ottaneet kaikkia keinoja käyttöön, siirtohinnoitteluyksikön johtaja sanoo. Varmaan tällainen lainkuuliaisuus – mikä sinänsä on hyvä asia – vaikuttaa joissakin asioissa vähän liikaakin.*

(Pricewaterhousen siirtohinnoitteluyksikön johtaja, Talouselämä 14.3.2008)

Tämän teeman lausumissa 16U-17U ja 19U käydään keskustelua siitä, miten yritysten verosuunnittelua veroparatiisien avulla voitaisiin hillitä. Lainsäädännön nähdään olevan keino suitsia yritysten toimintaa. Lausumat luokitellaan omistajalähtöiseen näkemykseen, koska yrityksen omaan harkintaan verosuunnittelussa ei luoteta. Lausuman 18U katsotaan edustavan sidosryhmälähtöinen näkemys, koska lausuman taustalla on oletettavasti ajatus siitä, etteivät yritykset voi minimoida verojaan loputtomasti kärsi-

mättä siitä myös itse, jos suunnittelu samalla aiheuttaa yhteiskunnan rakenteiden rapautumisen. Yrityksen etua on siis auttaa yhteiskuntaa maksamalla veroja.

Lausumat 20U-21U ja 14S-15S luokitellaan omistajalähtöiseen näkemykseen, koska verosuunnittelu nähdään itsestäänselvyytenä, jota voidaan tehdä lain sallimin keinoin. Tämänkään teeman osalta yhtään lausumaa ei luokiteltu laajimpaan yrityksen sosiaalisen vastuun näkemykseen.

## 5.3 Vuodet 2011–2015

### 5.3.1 *Peruste veronmaksulle*

Ajanjakson 2011–2015 ensimmäisenä tarkasteltavana teemana on peruste veronmaksulle. Keskustelua ei käydä siitä, kuuluuko yritysten maksaa veroa tai kuuluuko yhteiskuntavastuu yritykselle vai valtiolle. Sen sijaan keskustelua käydään siitä, mihin valtioon yritys veronsa maksaa ja tämä harkinta sisällytetään osaksi yrityksen yhteiskuntavastuuta. Yrityksen ulkopuoliset lausumat sisältävät varsin yksimielisen näkemyksen siitä, että verot tulee maksaa yrityksen toimintamaahan. Toisaalta epäillään kuitenkin, että yritykset hyväksikäyttävät nykyistä kansainvälistä verojärjestelmää maksaen verot haluaansa maahan eikä sinne, missä investoinnit todellisuudessa tehdään.

Lausuma 22U.*Arvoissa voidaan kysyä, mikä on yrityksen käsitys yhteiskuntavastuusta.*

*Yksi tärkeä osa siitä on, maksaako se veronsa Suomeen.*

(Keskustan puheenjohtaja, Helsingin Sanomat 18.10.2012)

Lausuma 23U.*Jos harjoittaa Suomessa voitollista yritystoimintaa, siitä on maksettava tänne veroa.*

(päätoimittaja, Talouselämä 7.12.2012)

Lausuma 24U.*Me koitamme saada kehitysmaita kehittämään hallintoa niin, että myös verotulot jäisivät sinne valtiolle. Luulen, että verojalanjälki on tulevaisuudessa yhä enemmän osa yritysvastuuta.*

(kehitysministeri, Helsingin Sanomat 15.9.2013)

Lausuma 16S.*Yritysten tulee maksaa verot sinne, minne ne kuuluu maksaa.*

(Elinkeinoelämän keskusliiton hallituksen puheenjohtaja, Talouselämä 28.11.2014)

Lausuma 25U. *Periaatteella (lähdemaaperiaate) tarkoitetaan sitä, että verot maksetaan sinne, missä investoinnit tehdään. ”Todellisuudessa se johtaa siihen, että verot maksetaan sinne, missä yritys haluaa voitot näyttää.”*  
(Vattin tutkimusjohtaja, Helsingin Sanomat 28.2.2015)

Myös yritysten lausumissa nähdään oikeutettuna maksaa verot toimintamaahan. Yritykset näkevät tämän velvollisuutenaan erityisesti, jos yhteiskunta on tukenut niiden toimintaa.

Lausuma 17S. *Yhtiön valmistustoiminta on Suomessa, joten Suomi on se maa, jonne verot kuuluu maksaa.*  
(Planmecan talousjohtaja, Talouselämä 9.11.2012)

Lausuma 18S. *Supercell maksaa veronsa Suomeen ilman mitään vero-optimointia. ”Me ollaan saatu paljon apua yhteiskunnalta, ja nyt on meidän vuoro maksaa takaisin.”*  
(Supercellin toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 18.4.2013)

Lausuma 19S. *Metson viestintäjohtajan mukaan yhteisöverotettava tulos jää pieneksi, koska liikevaihto ja tulos tulevat suurelta osin muualta kuin Suomesta. Verot pitää maksaa siinä maassa, missä tulos syntyy.*  
(Metson viestintäjohtaja, Talouselämä 15.11.2013)

Lausuma 20S. *UPM:llä lähdetään siitä, että verot maksetaan siellä, missä tulos on syntynyt. Toimimme tehokkaasti, mutta emme tee rakenteita verotuksen näkökulmasta vaan liiketoiminnan lähtökohdista.*  
(UPM:n talous- ja rahoitusjohtaja, Talouselämä 14.11.2014)

Tämän teeman kaikki lausumat voidaan luokitella sidosryhmälähtöiseen näkemykseen. Lausumissa nähdään, että yrityksen tulee maksaa verot vastapalveluksena siihen valtioon, jonka infrastruktuuria se käyttää hyväkseen.

### 5.3.2 Yritysvastuun ulottuvuus

Toisena tarkasteltavana teemana on yritysvastuun ulottuvuus veronmaksun osalta perustuen Carrollin pyramidimalliin. Lausumissa yhteiskuntavastuun käsitteeseen sisällytetään aiempaa tarkasteltua ajanjaksoa selvemmin verot, ja kuten edellisen luvun lausumista pääteltiin, edellytetään niiden maksamista siihen valtioon, jossa yrityksellä on

toimintaa. Varsin kiintoisa juonne käydyssä keskustelussa on ajatus vapaaehtoisesti maksettavasta lisäverosta, joka ei siis määräytyisi tuloksen perusteella. Mielenkiintoiseksi asian yritysvastuun kannalta tekee se seikka, että näin veronmaksuun tulisi selvästi myös vapaaehtoinen mahdollisuus, ja yritysvastuulla viitataan usein nimenomaan yrityksen vapaaehtoisin toimiin. Ajatus vapaaehtoisesta verosta saa kannatusta lehtien mielipidekirjoituksissa, kun taas oikeusoppineet ovat kielteisellä kannalla kumoten tämän vaihtoehdon kokonaan.

Lausuma 21S. *Verojen maksu on olennainen osa yritysten yhteiskuntavastuuta.*

(työeläkeyhtiö Ilmarisen varatoimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 10.1.2014)

Lausuma 26U. *Verotuksessa kannattaisi ottaa käyttöön mahdollisuus maksaa vapaaehtoisista lisäveroa. On eri asia tukea valtiota kuin lahjoittaa varojaan hyväntekeväisyytenä yhdistyksille. Valtio on sentään vastuussa lukuisista julkisista hyvinvointipalveluista, jotka monien mielestä olisivat ylimääräisen tukemisen arvoisia.*

(lukijan mielipidekirjoitus, Helsingin Sanomat 3.2.2014.)

Lausuma 27U. *Yksi näkökohta, johon haluan kiinnittää huomiota ja jota ei ole tuotu esille, olisi kansalaisen mahdollisuus kohdentaa mahdollinen veronpalaus haluamaansa hankkeeseen valtion taloudessa.*

(lukijan mielipidekirjoitus, Helsingin Sanomat 3.2.2014.)

Lausuma 28U. *Yksi selkeä hyvä mahdollisuus olisi se, että valtiokonttori avaisi tilin, johon yksityiset henkilöt ja yritykset voisivat lahjoittaa rahaa valtiolle. Tällöin välttyttäisiin niiltä ongelmilta, joita rahan lahjoittaminen valtiolle verojärjestelmän kautta aiheuttaisi.*

(lukijan mielipidekirjoitus, Helsingin Sanomat 4.2.2014.)

Lausuma 29U. *Verotuksen koko luonne on, että vero ei ole miltään osin vapaaehtoinen suoritus.*

(vero-oikeuden professori, Helsingin Sanomat 31.1.2014)

Kuitenkin edelleen osassa lausumissa verot mielletään transaktiokustannukseksi, jolloin veroista keskustelu koetaan lähinnä yrityksen PR-toiminnaksi. Yrityksen voittoa tuottava tarkoitus ja kannattavuus nähdään tärkeimmäksi perustaksi yhteiskuntavastuun toteutumiseksi. Kansalaisjärjestöt kuitenkin muistuttavat, että yritys ei voi pelkästään

hyödyntää yhteiskunnan palveluita omaa kannattavuutta kasvattaakseen, koska tämä ei ole vastuullista toimintaa.

Lausuma 22S. *Osakeyhtiölain viidennen pykälän mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestys määrää toisin. Yritys ei ole hyväntekijä. Viime kädessä yhtiö on vain omistajayrittäjän välikäsi, niin kuin konsernijohtaja muistuttaa.*  
(toimittaja, Talouselämä 6.9.2013)

Lausuma 30U. *Kauppaoikeuden professorin mielestä yhtiö toteuttaa yhteiskuntavastuunsa parhaiten pyrkimällä mahdollisimman hyvään kannattavuuteen. Hyvin kannattavalla yhtiöllä on varaa investoida, sijoittaa tuotekehitykseen, maksaa verraten suuria palkkoja, palkkioita ja osinkoja. Kaikki nämä tekijät lisäävät ajan mittaan valtion verotuloja. ”Kansainvälisessä liiketoiminnassa verotus on yksi transaktiokustannus, jota yhtiöiden pitää tietenkin hallita ja suunnitella tarkasti”, professori sanoo.*  
(kauppaoikeuden professori, Helsingin Sanomat 16.1.2014)

Lausuma 31U. *Yritykset ovat osa yhteiskuntia, joissa ne toimivat. Ne hyötyvät koulutetuista työntekijöistä, infrastruktuurista ja monista muista yhteiskunnan tarjoamista peruspalveluista. Pelkkä kannattavuuden lisääminen näiden palveluiden kustannuksella ei ole vastuullista toimintaa.*  
(Kegan kehityspoliittinen asiantuntija, Helsingin Sanomat 21.1.2014)

Lausuma 23S. *Mitä tulee yhtiömme julkiseen imagoon, uskomme olevamme hyvä veronmaksaja. Verojen maksujen lisäksi työllistämme ihmisiä sekä suoraan että välillisesti, eli tuomme muitakin hyviä asioita yhteiskuntaan.”*  
(Ikean viestintä, Helsingin Sanomat 17.1.2015)

Seuraavan lausuman mukaan veronmaksua on turha edelleenkaan käsitellä yhteiskuntavastuukysymyksenä, vaan itse verotusjärjestelmää ja siihen liittyvää lainsäädäntöä tulisi uudistaa. Veronmaksun mukaan ottamisen yritys vastuukeskusteluun ei nähdä tuovan mitään lisäarvoa.

Lausuma 32U. *Puhe yritysten yhteiskuntavastuusta (verojen suhteen) ei oikeasti johda mihinkään.*  
(VATTin tutkimusjohtaja, Helsingin Sanomat 28.2.2015)

Tämän teeman osalta lausumia voidaan luokitella kaikkiin kolmeen pääluokkaan. Omistajalähtöisten näkemyksen alle luokitellaan lausumat 22S-23S ja 29U-30U sekä 32U. Näissä lausumissa tärkeänä nähdään yrityksen kannattavuus ja verolainsäädännön noudattaminen eikä veronmaksuun liitetä vapaaehtoisuutta miltään osin.

Lausumat 21S ja 31U luokitellaan sidosryhmälähtöiseen näkemykseen. Näissä lausumissa veronmaksu todetaan suoraan yhteiskuntavastuukysymykseksi, mitä perustellaan sillä, että yritys hyötyy yhteiskunnan rakenteista, jolloin sen tulee vastapalvelukseksi veroja maksamalla auttaa valtiota.

Suomen nykyinen verojärjestelmä ei mahdollista täysin vapaaehtoista veronmaksua, mutta lausumissa 26U-28U toivottaisiin tähän muutosta. Nämä lausumat voidaan siten luokitella laajimpaan yrityksen sosiaalisen vastuun näkemykseen, koska jos tällainen vapaaehtoisuus verojen suhteen toteutettaisiin, on se yrityksille selvä mahdollisuus toteuttaa laajinta yrityksen sosiaalista vastuuta veronmaksussa.

### 5.3.3 *Yrityksen verostrategia*

Kolmantena tarkasteltavana teemana on yrityksen verostrategia, josta löytyy ajanjakson 2011-2015 osalta eniten lausumia. Jotta tutkielman lukijan olisi helpompi seurata tekstiä, on luku rakennettu siten, että tehdystä luokittelusta kerrotaan alusta lähtien eikä yhteenvedon muodossa luvun lopussa kuten muissa pääluvun 5 alaluvuissa on tehty.

Vuoden 2011 loppupuolelta lähtien lehdistön kirjoittelu yritysten verostrategioista lisääntyy, jollain samalla käynnistyy keskustelu siitä, millainen verosuunnittelu on epäeettistä. Toimittajat etsivät syytä yritysten Suomeen maksamien verojen vähäiselle määrälle. Seuraavat lausumat 33U ja 34U antavat hyvän esimerkin siitä, millaisista motiiveista käsin yrityksen verosuunnittelua lehdistön mukaan voidaan tulkittavan tehdä. Lausuma 33U edustaa omistajalähtöistä näkemystä, jossa yrityksen nähdään minivoivan veroja kannattavuus päätavoitteenaan. Lausumasta 34U tulee vastaavasti esille sidosryhmälähtöinen näkemys, jolloin verojen vähyys Suomeen johtuukin siitä, että yrityksen toiminnot ovat muualla ja myös verot maksetaan tällöin toimintavaltioihin.

Lausuma 33U.*Ensimmäisen tulkinnan mukaan Nokia toimii juuri niin kuin järkevä globaali yritys tekee. Se maksaa veroja moneen maahan. Tämä on modernia verosuunnittelua, josta hyötyvät niin firma kuin ne maat, joille verot suuntautuvat. Huonona tulovuonna rahaa ei yksinkertaisesti riitä joka maahan.*

(toimittaja, Talouselämä 11.11.2011)



Lausuma 34U.*Toisen tulkinnan mukaan Nokia heittää henkisiä jäähyväisiä kotimaalleen. Nokian päämarkkinat ja valtaosa tuotantolaitoksista ovat ihan muualla kuin Suomessa. Verot ovat yksi keino rakentaa myönteistä Nokia-brändiä ja vastuullisen yrityskansalaisen mielikuvaa maailmalla.*  
(toimittaja, Talouselämä 11.11.2011)

Erityisesti keskustelua herättää terveystalon yritysten verosuunnittelu, mihin myös poliitikot osallistuvat. Terveystalon yritykset ovat hyödyntäneet korkovähennysoikeutta, joka on mahdollista silloisella Suomen lainsäädännöllä. Terveystalon yritysten verosuunnittelu noudattaa siis lain kirjainta, mutta se nähdään silti eettisesti vääräksi. Pelkän moraalisen paheksunnan ei uskota muuttavan yritysten toimintaa, vaan halutaan muu-  
tosta verolainsäädäntöön. Julkinen keskustelu Suomessa toimivien ulkomaisten terveystalon palveluyritysten verovälittelystä näyttää lisänneen kotimaisten terveystalon toimijoiden asiakkaita, jotka ovat entistä kiinnostuneimpia yritysten taustoista ja vaativat suurempaa avoimuutta.

Lausuma 35U.*Kun Mehiläisen liikevoitto on 40 miljoonaa euroa ja yhtiö on maksanut 360 000 euroa veroja, niin jonkun kellon pitäisi ruveta soimaan.*  
(Keskustan talouspoliittisen työryhmän vetäjä, Helsingin Sanomat 20.11.2011)

Lausuma 36U.*Me olemme sitä mieltä, että verohyödyn pitäisi jäädä Suomeen, koska voittokin on tuotettu täällä. Tässä asiassa yritysten toiminnan pitäisi olla myös eettisesti kestäväällä pohjalla.*  
(Suomen lääkäriliiton toiminnanjohtaja, Helsingin Sanomat 1.12.2011)

Lausuma 37U.*Julkisuudessa onkin paheksuttu ministereitä myöten Mehiläisen verokikkailua, jonka mahdollistava reikä lainsäädännössä on tarkoitus tukkia.*  
(toimittaja, Helsingin Sanomat 3.12.2011)

Lausuma 38U.*Rahojen (Terveystalon) lopullinen osoite on usein veroparatiisissa.*  
(toimittaja, Helsingin Sanomat, 31.8.2012)

Lausuma 39U.*Toiminta nousee julkiseen keskusteluun, kun paljastuu tapauksia, joita ihmiset paheksuvat. Näin kävi Mehiläisen kohdalla. Sama moraalinen paheksunta voitaisiin asettaa Terveystaloa kohtaan.*  
(toimittaja, Helsingin Sanomat 31.8.2012)

Lausuma 24S. *Näitä kysymyksiä tulee nykyään enemmän. Asiakkaat haluavat tietoja omistajasta, yritysrakenteesta ja ylipäättään avoimuutta vaaditaan lisää. Verokeskustelu on lisännyt selkeästi meidän palveluidemme kysyntää.*  
(Koskiklinikan toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 17.9.2012.)

Lausuma 40U. *Me olimme aikaisemmin Mehiläisen asiakkaita. Kilpailutimme terveydenhuollon tarjoajan, ja Mehiläisen tarjous oli varsin hyvä. Ilmoitimme kuitenkin, etteivät Mehiläisen arvot ole meille sopivia.*  
(Kepan toiminnanjohtaja, Helsingin Sanomat 8.8.2012)

Lausuma 25S. *Meillä kotimaisuus on kolmen tärkeimmän kriteerin joukossa, kun valitsemme työterveyspalvelua. Totta kai myös verojen välttely vaikuttaa. Sellainen toiminta ei ole arvojemme mukaista.*  
(Viestintälehdet Oy:n ja MTK:n henkilöstöpäällikkö, Helsingin Sanomat 17.9.2012)

Lausuma 26S. *Ennen kauppaa (Mehiläisen tarkoitus ostaa Mediverkko) Mediverkon perustajaosakas on halunnut varmistaa, ”että Mehiläinen maksaa verot Suomeen ja toimii yhteiskunnassa vastuullisesti.”*  
(Mediverkon toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 19.11.2014)

Lausuma 41U. *Suomalaisen yrityksen kannattaa muistaa, että verojen välttely voi koostua kotimarkkinoilla nopeastikin. Viisas yritys kantaa vastuunsa ja suojelee samalla mainettaan.*  
(päätoimittaja, Talouselämä 13.11.2015)

Lausumissa 35U–41U ja 24S–26S terveysalan yritysten verosuunnittelua pidetään tuomittavana, koska veroja ei ole maksettu toimintamaahan. Verosuunnitteluun yhdistetään vastuullisuus ja eettisyys. Yritysten lausumissa voidaan tulkita olevan piiloviestinä, ettei samankaltainen verojen minimointi kuulu lausujien verostrategiaan, koska he tuomitsevat toiminnan omien arvojensa vastaisena. Tällaisten lausumien antaminen voi olla toisaalta tilanteen hyödyntämistä markkinointimielessä eikä välttämättä todellista sitoutumista veroihin vastuukysymyksenä. Nämä lausumat voidaan kuitenkin tulkita sidosryhmälähtöiseen näkemykseen, koska niissä selvästi vaaditaan yrityksiltä sidosryhmien toiveiden ja arvojen mukaista toimintaa.

Seuraavissa lausumissa 27S–30S esitetään Mehiläisen ja Terveystalon reagointia käytyyn keskusteluun. Lausumissa yritykset puolustavat nykyisiä toimintatapojaan sidosryhmille, mutta esittävät myös muuttaneensa käytänteitään. Nämä lausumat luokitellaan sidosryhmälähtöisiksi, koska selvästikään yritykset eivät voi tehdä verosuunnittelua

huomioimatta yhteiskunnan mielipiteitä. Taustalla voivat painaa taloudelliset syyt eikä niinkään yritysten halu toimia veronmaksussaan yhteiskuntavastuullisesti.

Lausuma 27S. *Lääkärikeskus Mehiläinen kertoo muuttaneensa konserninsa rahoitusrakennetta, minkä johdosta yritys maksaa aikaisempaa enemmän veroja Suomeen. Mehiläisen omistajat halusivat vastata reaktioihin, joita monimutkainen konserni- ja rahoitusrakenne sekä suuri lainamäärä aiheuttivat.*

(Mehiläisen tiedote, Helsingin Sanomat 15.8.2012)

Lausuma 28S. *Suomen Terveystalon toimitusjohtajan mukaan Terveystalo-konserni ei tähtää verosuunnitteluun. Pääsyy konsernin moniportaiseen rakentamiseen on hänen mukaansa yrityksen nopea laajentuminen.*

(Terveystalon toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 31.8.2012)

Lausuma 29S. *Mehiläinen ilmoitti hiljattain yt-neuvotteluista, kun se oli menettänyt asiakaskunnastaan muun muassa Nokian. Toisaalta Mehiläinen onertonut jo parantaneensa veronmaksuhalujaan Suomeen.*

(Mehiläinen, Talouselämä 21.9.2012)

Lausuma 30S. *Terveystalo-konserni ei ole maksanut Suomesta ulkomaille tuottoja, palkkioita, korkoja tai konserniavustuksia. Kaikki Terveystalon maksamat verot ja investoinnit jäävät Suomeen.*

(Terveystalo, Talouselämä 28.9.2012)

Julkiseen keskusteluun nousevat myös siirtohinnoittelun ja konserniavustusten avulla tehdyt verosuunnittelut. Vuonna 2012 mielenkiintoa herättää erityisesti Stora Enson siirtohinnoittelu ja Asiakastiedon maksamat konserniavustukset, ja tehdyistä järjestelyistä kyseisten yritysten mahdollisesti saamat verohyödyt. Lainoppineet pitävät toimintaa normaalina yritysten käytäntönä. Yritykset itse korostavat noudattavansa lakia ja ohjeistuksia. Verosuunnittelu näillä keinoilla todetaan sallituksi, koska kaikkien muidenkin kansainvälisten yritysten väitetään toimivan samoin. Verosuunnittelu oikeutetaan myös omistajien tahtotilalla. Siten seuraavia lausumat 42U ja 31S–37S voidaan kaikki luokitella omistajalähtöiseen näkemykseen veronmaksun osalta. Verosuunnitteluun ei liitetä eettistä harkintaa, vaan oleellista on noudattaa verolainsäädäntöä ja muita ohjeita. Sidosryhmälähtöistä ajattelua on näkyvissä, kun puhutaan työllistämisestä, mutta veronmaksu jää tämän ajattelun ulkopuolelle.

- Lausuma 42U. *Tämän tyyppiset järjestelyt ovat olleet yleisiä jo vuosikaudet, hän toteaa. Kansainvälinen verosuunnittelu on suomalaisillekin yrityksille arkipäivää. Tätä tunnetut pörssiyritykset tekevät.*  
(Helsingin yliopiston kansainvälisen verotuksen professori, Talouselämä 8.6.2012)
- Lausuma 31S. *Stora Enso käy konsernin sisäistä kauppaa markkinaehtoisilla hinnoilla, OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti.*  
(Stora Enson johtoryhmän jäsen, Talouselämä 8.6.2012)
- Lausuma 32S. *Ensinnäkin toimimme lakien ja määräysten puitteissa. Tämä toimintatapa on omistajien päätös ja tahtotila siitä, miten he rahoittavat yhtiön toimintaa.*  
(Asiakastiedon toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 15.8.2012)
- Lausuma 33S. *Nordean asiantuntija myöntää suoraan, että Nordean olisi mahdollista järjestellä yrityksensä rakenne niin, että se maksaisi selvästi vähemmän veroja Suomeen. Jos Euroopan unionissa suunnitellut pankki- ja rahoitusmarkkinaverot toteutuvat, voi Nordeaa olla turha etsiä veronmaksajalistan kärjestä, antaa Nordean asiantuntija ymmärtää.*  
(Nordean asiantuntija, Helsingin Sanomat 2.11.2012)
- Lausuma 34S. *Lindorff noudattaa kaikkia asetuksia ja lakeja. Hyödynnämme konsernia-vustuksia, joka on yleinen tapa konsernien verosuunnittelussa.*  
(Lindorffin toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 5.11.2012)
- Lausuma 35S. *Myös verot on maksettu Suomeen, jopa siinä määrin, että välillä ihmettelin, miksi emme optimoi paremmin. Uskollisesti tuomme jokaisen lantin Suomeen.*  
(Peliyhtiö Rovion toimitusjohtaja, Talouselämä 3.5.2013)
- Lausuma 36S. *En näe tässä mitään ihmeellistä (yhtiön verosuunnittelussa), vaan se liittyy normaaliin omistajuuden hallintaan liittyviin suunnitelmiin. Digita on ollut ihan hyvä veronmaksaja, paitsi vuosina 2011–2013, jolloin yhtiön omistaja vaihtui. Olemme suuri työllistäjä, ja Digita on vastuullinen yrityskansalainen.*  
(Digitan toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 17.8.2014)

Lausuma 37S. *Ikea Group maksaa aina kaikki lakien ja säädösten mukaiset verot” kaikissa toimintamaissaan. Ikean käsityksen mukaan se ei maksa veroja yhtään vähemmän kuin muutkaan kansainväliset yritykset.*

(Ikea, Helsingin Sanomat 17.1.2015)

Seuraavissa lausumissa verosuunnittelun ”rumaksi” sanaksi keskustelussa nousee veroparatiisi, jonka avulla tehtyä verosuunnittelua eivät varsinkaan yritysten ulkopuoliset lausijat pidä sallittuna. Julkista keskustelua aiheesta siivittää erityisesti syksyllä 2012 julkisuuteen tullut tieto työeläkeyhtiöiden sijoituksista veroparatiiseissa. Eläkeyhtiöt oikeuttavat lausumissaan toimintansa veroparatiiseissa eläkkeiden turvaamisella ja sillä, ettei veroparatiiseja pystytä välttämään, koska kaikki kansainväliset eläkeyhtiöt toimivat samoin. Lisäksi käydyssä keskustelussa etenkin eläkeyhtiöiden taholta vedotaan lainsäädännön sallivuuteen ja lausumista heijastuu, että veroparatiiseista ei luovuta eikä luopumista voida vaatia ilman pakottavaa lainsäädäntöä. Yritysten ja yhteisöjen mielestä veroparatiisimaita ei ole myöskään määritelty riittävän tarkoin, jotta osattaisiin välttää tällaisia maita. Katsotaan myös, ettei verottaja voi ottaa ”moraalin vartijan” roolia, koska tehtyjen päätösten tulee nojautua verolainsäädäntöön eikä yhteiskunnassa vallitseviin mielipiteisiin. Yhteistä seuraaville lausumille on, että hyvin vahvasti nähdään, että lakien tulisi suoraan säädellä siitä, mikä verosuunnittelussa on sallittua ja mikä kiellettyä. Siten yritykset ja yhteisöt siirtävät vastuun veroparatiisien käytöstä ja aggressiivisesta verosuunnittelusta yhteiskunnan päättäjille ja lainsäätäjille.

Lausuma 43U. *Suomalaisilla eläkeyhtiöillä on salkuissaan jopa miljardeilla euroilla omistuksia veroparatiiseissa toimivissa yrityksissä. Erityisen aktiivisesti veroparatiisiyrityksiin on sijoittanut työeläkeyhtiö Varma. Myös Ilmarisella on joitain sijoituksia veroparatiiseissa.*

(toimittaja, Helsingin Sanomat 8.9.2012)

Lausuma 38S. *Veroparatiiseja on ja niitä käytetään osana kansainvälisesti toimivien yritysten verosuunnittelua. Lakien mukaanhan se tehdään, mutta onhan se erikoista, että sellainen sallitaan.*

(SRV:n hallituksen puheenjohtaja, Talouselämä 4.1.2013)

Lausuma 44U. *”Keva on valinnut mahdollisiksi hallintoalueiksi (perustettaville rahastoille) Caymansaaret, Guersneyn ja Luxemburgin, koska Kevan saamien tietojen mukaan rahastojen perustamisprosessit ovat lyhyimpiä näillä alueilla.” Kaikki kolme aluetta ovat veroparatiiseja, joita yritykset ja yhteisöt hyödyntävät usein verosuunnittelussaan.*

(toimittaja, Helsingin Sanomat 27.12.2013)

Lausuma 45U. *Veroparatiisikikkailusta tulisi rangaista.*

(yhteiskuntatieteiden maisteri, Helsingin Sanomat 9.1.2014)

Lausuma 46U. *Kansalaisjärjestön mukaan työeläkeyhtiöt osallistuvat sijoituksillaan (veroparatiiseihin) välillisesti ”verolakien tarkoitusten vastaiseen verosuunnitteluun”.*

(Finnwatch, Helsingin Sanomat 14.5.2014)

Lausuma 39S. *Jos haluaa sijoittaa rahastojen kautta yrityksiin, on veroparatiiseja käytännössä mahdotonta välttää. Tämä on se todellisuus, jossa me elämme. Täydellisessä maailmassa tätä ongelmaa ei tietysti olisi.*

(Varman varatoimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 8.9.2012)

Lausuma 40S. *Kyse on liiketoiminnallisesta järjestelystä (suomalaisten ja ruotsalaisten holding-yhtiöiden siirto Hollantiin) ja kyllä omistuksen muutoksista aina maksetaan jossakin päin. Tärkeintä on, että yritys tekee tulosta ja sijoitukset kannattavat.*

(Ahlström Capitalin toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 9.9.2012)

Lausuma 41S. *Verorahoille on käyttöä kaikissa yhteiskunnissa, myös Suomessa, ja olemme sitä mieltä, että yritysten tulee osallistua yhteiskunnan ylläpitämiseen. Veroparatiiseihin pitäisi puuttua lainsäädännöllisin ja poliittisin keinoin.*

(sijoitusjohtaja Ilmariselta, Helsingin Sanomat 8.9.2012)

Lausuma 47U. *Mitä enemmän sijoitustoiminnalle asetetaan eettisiä lisävaatimuksia, sitä enemmän pitää eläkkeitä alentaa.*

(päätoimittaja, Talouselämä 14.9.2012)

Lausuma 42S. *Ministerin tavoitetta – verojen välttelyn lopettamista – eläkeyhtiöedustajat pitävät sinänsä hyvänä. He kaipaavat veroparatiisille tarkempaa määritelmää. Sellaista pohditaankin EU:ssa. ”On poliittinen kysymys, millaiset verotasot ovat hyväksyttäviä”, eläkeyhtiön edustaja sanoo.*

(Eläkeyhtiöiden edustajat, Helsingin Sanomat 28.4.2013)

Lausuma 43S. *Uusien alusten hankinnassa käytetään useita pankkeja, ja Huntin mukaan Kyproksen lainsäädäntö soveltuu hyvin tähän. Huntin mukaan järjestelyyn ei liity veroetuja. ”Tallink on merkittävä työllistäjä ja veron-*

*maksaja kaikilla markkinoilla, joilla me toimimme. Sosiaalinen vastuu on yhtiöllemme tärkeä arvo.”*

(Tallink Siljan johtoryhmän jäsen, Helsingin Sanomat 23.7.2013)

Lausuma 44S. *Kevan verosuunnittelusta hyötyvät eläkkeensaajat, koska sijoitusten tuotot ovat parempia. Verosuunnittelua tekevät kaikki suuret kansainväliset eläkeyhtiöt ja käytännöstä irtautuminen olisi Kevan hallituksen puheenjohtajan mielestä äärimmäisen vaikeaa.*

(Kevan hallituksen puheenjohtaja, Helsingin Sanomat 27.12.2013)

Lausuma 45S. *Kevan hallituksen puheenjohtaja toivoisi, että Kevan toimintaa valvovat finanssivalvonta ja valtiovarainministeriö ottaisivat kantaa asiaan (sijoittamiseen veroparatiiseihin).*

(Kevan hallituksen puheenjohtaja, Helsingin Sanomat 27.12.2013)

Lausuma 46S. *Hollanti ei todellakaan kuulu niihin maihin, joita OECD:n määritelmän mukaan tulisi pitää veroparatiiseina. (Finnwatchin) Raportissa veroparatiisiksi nimeämiseksi näyttäisikin riittävän se, että maa on luonut kilpailukykyisen yritysverojärjestelmän, joka houkuttaa yrityksiä.*

(Elinkeinoelämän keskusliiton veroasiantuntija, Helsingin Sanomat 9.1.2014)

Lausuma 48U. *On kansallisesta näkökulmasta sietämätöntä, että yhteiskuntavastuutaan rummuttavat yritykset tekevät kaikkensa minimoidakseen osallistumisensa yhteiskunnan kustannuksiin. Verottaja ei kuitenkaan voi kurinpidossaan mennä niin pitkälle, että verotus ei enää perustuisi voimassa olevaan lakiin.*

(toimittaja, Helsingin Sanomat 8.7.2014)

Lausuma 49U. *Valtiojohdon olisi aika korjata tämä vääryys ja säätää verosuunnittelu laittomaksi ja asettaa ankarat sakot verosuunnittelua toteuttaville yrityksille. Verojen maksaminen on velvollisuus eikä suositus.*

(lukijan mielipidekirjoitus, Helsingin Sanomat 12.9.2014)

Lausuma 47S. *Pohjimmiltaan inhoamme ajatusta veroparatiiseista. Emme tee ensimmäistäkään sijoituspäätöstä rahastoihin, jotka ovat rekisteröity maihin, jotka ovat OECD:n kieltolistalla.*

(Finnfundin toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 11.7.2015)

Lausuma 50U. *Valitettavasti veroparatiisin käsite ei ole yksiselitteinen.*

(ulkoministeriön kehityspoliittisen osaston osastopäällikkö, Helsingin Sanomat 17.7.2015)

Lausuma 48S. *...jos moraalien ja laillisuuden välillä on ero, niin siitä pitää keskustella ja muuttaa lainsäädäntöä.*

(ulkomaankauppa- ja kehitysministeri, Helsingin Sanomat 12.11.2015)

Lausumat 38S–48S ja 43U–50U luokitellaan omistajalähtöiseen näkemykseen. Vaikka osassa lausumista veroparatiiseihin sijoittamisessa nähdään moraalisia ongelmia, ei toiminnan nähdä muuttuvan ilman lainsäädännöllisiä toimia. Eläkeyhtiöt eivät lähdekään vastaamaan keskusteluun kertomalla muuttavansa toimintaansa tai esittämällä veroparatiisisijoituksille muita kuin verotuksellisia syitä kuten terveystalouden yritykset tekivät, vaan vetoavat sijoitusten kannattavuuteen. Tehty verosuunnittelu koetaan sallituksi, koska se ajaa eläkeyhtiöiden osakkaiden etua.

Toisaalta onkin niin, että yritysten verosuunnittelusta noussutta moraalista kohua kummeksutaan ja käytettyjä verosuunnittelun keinoja pidetään täysin sallittuina. Terveystalouden yritysten verosuunnittelun epäillään tuomitun moraalittomaksi vain, koska kyse on lääkäreistä. Seuraavat lausumat 51U ja 49S voidaan luokitella omistajalähtöiseen näkemykseen, koska kummankaan mukaan veronmaksuun ei tarvitse liittää moraalista harkintaa.

Lausuma 51U. *Kaksinaismoralismi kukoistaa taas. Esimerkiksi Google ja moni muu kansainvälinen yritys ovat harjoittaneet samankaltaista verosuunnittelua vuosia. Verojen välttämistä nousi haloo vasta, kun sen teki lääkäriyritys. Miksi näin? Marraskuun alussa HS kertoi, että jopa puolet suomalaisista hyväksyy pimeän työn, eli verojen välttämisen. Olkaamme suvaitsevaisia ja sallikaamme verokikkailu myös lääkäreille ja suuryrityksille.*  
(lukijan mielipidekirjoitus, Helsingin Sanomat 3.12.2011)

Lausuma 49S. *On tavattoman omituista, että suomalaiset eläkeyhtiöt eivät saisi käyttää kansainvälisiä rahastoja hyödykseen vain sen vuoksi, että niiden kotipaikka verottaa voittoja kevyesti. Tai että heti viritellään boikottia, jos työväen kauppaketjun yhdellä omistajalla on haara Jerseyllä. Kaikki tämä on ollut avoimesti tiedossa, mutta nyt on vallalla moraalinen kauhistelu.*

(SRV:n toimitusjohtaja, Talouselämä 9.11.2012)



Samalla, kun keskustelussa vedotaan lainsäädännön sallivuuteen, käydään yhteiskunnassa kuitenkin keskustelua, jonka mukaan yritysten tulisi harkita verosuunnittelua myös moraalisiin perusteisiin. Seuraavista lausumista näkyy, että pelkkä lain kirjaimen noudattaminen ei riitä etenkin kansalaisjärjestöille. Myös poliitikot ja toimittajat halusivat yritysten miettivän moraalista näkökulmaa verosuunnittelussa. Aggressiivisen verosuunnittelun katsotaan olevan lain hengen vastaista toimintaa.

Seuraavat lausumat 52U–59U ja 50S luokitellaan sidosryhmälähtöiseen näkemykseen, koska niissä yritysten toivotaan harkitsevan verosuunnittelua yhteiskunnan moraalisten arvojen perusteella eikä pelkästään yritysten kannattavuuden näkökulmasta. Lisäksi edellytetään lain hengen noudattamista.

Lausuma 52U.*Yritykset, jotka kätkevät voittonsa veroparatiiseihin, valloittavat markkinoita rehellisiltä pk-yrityksiltä ja romuttavat veropohjaa kaikkialla maailmassa.*

(kahden kuntapäättäjän mielipidekirjoitus, Helsingin Sanomat 2.3.2013)

Lausuma 53U.*”Minkä takia yritykset, jotka ovat osa yhteiskuntaa ja saavat yhteiskunnalta erilaisia palveluita, voivat irtisanoutua yhteiskunnan palveluiden ylläpitämisestä?” Vastuullisen liiketoiminnan professori viittaa veroparatiiseihin, joiden kautta osa yrityksistä ja sijoittajista kierrättää voittoa.*

(vastuullisen liiketoiminnan professori, Helsingin Sanomat 15.9.2013)

Lausuma 54U.*EK pyrkii viemään keskustelua tarkoitushakuisesti kohti laitonta veronkiertoa. Finnwatchin selvitys käsittelee kuitenkin laillista verosuunnittelua. Pyrimme herättämään keskustelua siitä, onko veroparatiisien keinotekoinen käyttö liiketoiminnassa vastuullista toimintaa.*

(Finnwatch, Helsingin Sanomat 12.1.2014)

Lausuma 55U.*Kehitysmaiden verotuloja nakertava verosuunnittelu ei ole rikollista toimintaa, mutta voi liikkua harmaalla vyöhykkeellä ja olla jopa epäeettistä.*

(valtion omistajaohjausministeri, Helsingin Sanomat 14.6.2012)

Lausuma 56U.*Juristille riittää, että yhtiö noudattaa lakia. Tavallinen rahvas miettii, mikä on kohtuullista ja moraalisesti oikein.*

(toimittaja, Talouselämä 24.8.2012)

Lausuma 57U. *Veroparatiisien hyödyntäminen on laillista, osittain. Mutta on syytä käydä keskustelu, onko se moraalisesti oikein.*

(valtionvarainministeri, Helsingin Sanomat 20.1.2014)

Lausuma 58U. *Aggressiivinen verosuunnittelu liikkuu laillisen ja laittoman välisellä harmaalla alueella, mutta se on EU:ssa määritelty lain hengen vastaiseksi toiminnaksi.*

(Kepan kehityspoliittinen asiantuntija, Helsingin Sanomat 21.1.2014)

Lausuma 50S. *Suomalaiset yritykset noudattavat hyvin verolakeja, mutta erittäin aggressiivisella verosuunnittelulla on mahdollista päätyä epäoikeudenmukaiselta vaikuttavaan lopputulokseen.*

(työeläkeyhtiö Ilmarisen varatoimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 10.1.2014)

Lausuma 59U. *Muutamien terveysalan yritysten verosuunnittelu aiheutti ansaittua närkästystä takavuosina. Ne maksoivat laillisesti isoja konserniavustuksia ja korkeita korkoja omistajiltaan saamilleen lainoille. Laillinen ei välttämättä ole oikein.*

(päätoimittaja, Talouselämä 13.11.2015)

Edellä tässä luvussa esitetyistä lausumista yritysten omat lausumat muutamaa poikkeuksetta lukuun ottamatta on luokiteltu omistajalähtöiseen näkemykseen. Pienten yritysten, perheyhtiöiden ja ei pörssi-yhtiöiden lausumista löytyy selvästi myös sidosryhmälähtöistä näkemystä. Omien lausumiensa mukaan nämä jättävät hyödyntämättä osan verosuunnittelun keinoista ja suuntaavat voimavarat mieluummin ydinliiketoimintansa kehittämiseen. Taustalla vaikuttavat lisäksi taloudelliset tai arvoperäiset syyt. Lausumien perusteella yrityksille tulee paljon konsultointitarjouksia verosuunnitteluun, eikä perheyhtiöissäkään aina jätetä aggressiivista verosuunnittelua hyödyntämättä.

Lausuma 51S. *Me keskitymme bisneksen tekoon. Tiedämme, että veroja olisi mahdollista järjestellä pienemmiksi esimerkiksi Hollannissa toimivien yhtiöiden kautta. Sellaiset järjestelyt kuitenkin maksavat. Mieluummin maksamme veroa tänne sen, mikä kuuluukin.*

(Planmecan talousjohtaja, Helsingin Sanomat 9.9.2012)

Lausuma 52S. *Viime vuonna Pihlajalinnaa (kotimainen terveysalan yritys) lähestyi yksi suomalainen ja kolme ulkomaista ostajatahoa, joiden tarjouksiin ei tar-*

*tuttu. ”Jokainen näistä neljästä olisi halunnut ostaa meidät jollekin saarelle, ja yksikään näistä saarista ei ollut Ahvenanmaa.”*

(Pihlajalinnan toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 15.9.2013)

Lausuma 53S. *St1:n toimitusjohtaja on todennut, että verosuunnittelun sijasta aika kannattaa uhrata liiketoiminnan kehittämiseen. Siitä saa paremman tuoton.*

(St1:n toimitusjohtaja, Talouselämä 18.10.2013)

Lausuma 54S. *Toimitusjohtajan näkemys sijoitusyhtiöiden verotuksesta on karu: ”Sijoitusyhtiöissä verojen maksu on vapaaehtoista.” Hän tarkoittaa sitä, että veroja on mahdollista minimoida erilaisten järjestelyjen avulla. ”Tällaisia tarjouksia tulee säännöllisesti kasvotusten, puhelimitse ja sähköpostilla. Emme ole niitä kuunnelleet.*

(Virtanen Yhtiöiden toimitusjohtaja, Talouselämä 8.11.2013)

Lausuma 60U. *Aggressiivisesta verosuunnittelusta ja kansainvälisistä porsaanrei’istä hyötyvät etenkin globaalit suuret konsernit. Kotimaisilla pk-yrityksillä ei yleensä ole mahdollisuuksia – tai edes halua – yksityiskohtaiseen verosuunnitteluun.*

(kehitys- ja omistajaohjausministeri ja työministeri, Helsingin Sanomat 2.6.2014)

Lausuma 55S. *Olisi ihan tarkoituksenmukaistakin alkaa tehdä verosuunnittelua ja kiertää verojen maksamista Suomeen, mutta siihen en ryhdy.*

(Innojokin toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 18.1.2015)

Lausuma 56S. *...Belgian-yhtiö perustettiin osin verosuunnittelun takia. Osakkaan mielestä kyse on normaalista ja hyväksyttävästä liike-elämän toimintatavasta. ”Perheyhtiö toimii täysin Suomen lakien ja EU:n lakien mukaan ja maksaa veronsa Suomeen.”*

(perheyhtiön osakas, Helsingin Sanomat 12.11.2015)

Lausumat 51S–52S ja 54S–55S sekä 60U luokitellaan sidosryhmälähtöiseen näemykseen. Tämä voidaan perustella sillä, että vaikka aggressiivisempaa verosuunnittelua ei olisi hyödynnetty siitä aiheutuvien kustannusten takia, päätökseen vaikuttaa selvästi näissä lausumissa moraalinen harkinta. Lausuman 53S katsotaan edustavan omistajalähtöistä näkemystä, koska siinä lausujan mukaan verosuunnittelusta ei koidu riittävää taloudellista hyötyä eikä päätökseen ole ilmeisesti vaikuttaneet yrityksen muut arvot. Lausuma 56S voidaan selkeästi luokitella omistajalähtöiseen näemykseen, koska lain

kirjaimen noudattamista pidetään tärkeimpänä ja riittävänä asiana verosuunnittelua tehtaessa.

Mielenkiintoista keskustelua käydään siitä, voidaanko etenkin julkisissa hankinnoissa boikotoida aggressiivista verosuunnittelua tekeviä yrityksiä. Kuntapoliitikot pohtivat mahdollisuutta vähentää kuntien palveluiden ostamista veroparatiiseja käyttäviltä yrityksiltä sekä sijoitusten siirtämistä pois veroparatiiseista, mutta tämä todetaan vallitsevan lainsäädännön puitteissa hankalaksi ja asia aiheuttaa kiistelyä. Suomalaisia kuntapoliitikkoja on mukana yhteisessä kampanjassa eurooppalaisten poliitikkojen kanssa ajamassa ”veroparatiisivapaiden” kaupunkien verkostoa, ja samalla he ajavat hankintalakiin pykälää, joka mahdollistaisi kuntia sulkemaan pois kilpailutuksista veroparatiiseja hyödyntävät yhtiöt.

Lausuma 61U. *Ongelma on, ettei verosuunnittelu ei ole laitonta, eikä Suomeen veronsa maksavia yrityksiä voi suosia.*

(toimittaja, Helsingin Sanomat 2.9.2012.)

Lausuma 62U. *Työministeri kertoi, että jos palvelun toimittaja on Suomessa täyttänyt verolain velvoitteet, ”ei hankintayksiköllä ole hankintalainsäädännön mukaan mahdollisuutta sulkea toimittajaa tarjouskilpailun ulkopuolelle”. Verosuunnittelu ei siis käy perusteeksi sulkea yritystä pois tarjouskilpailusta.*

(toimittaja, Helsingin Sanomat 8.10.2012)

Lausuma 63U. *Pystymmekö välttämään muussakaan toiminnassa, kuten kaupungin hankinnoissa, yhtiöitä, joilla on yhteyksiä veroparatiiseihin? Tämä ei ole mahdollista. Veroparatiisikeskustelu johtaa myös harhaan, sillä yritykset tekevät vain täysin laillista verosuunnittelua.*

(kaupunginhallituksen puheenjohtaja, Helsingin Sanomat 9.2.2014)

Lausuma 64U. *Veroparatiiseja on vältettävä silläkin uhalla, että sijoitusten tuotto vähennee. ”Sitten näemme, minkä hinnan eettisyydestä joutuu maksamaan.”*

(vasemmistoliiton valtuustoryhmän puheenjohtajan, Helsingin Sanomat 9.2.2014)

Lausuma 65U. *Veroparatiisit ovat ehdottomasti iso ja tärkeä kysymys. Espoo pyrkii sijoitustoiminnassaan eettiseen toimintaan, ja sen on ulotuttava myös veroparatiiseihin.*

(kaupunginvaltuutettu, Helsingin Sanomat 9.2.2014)

Lausuma 66U. *En pidä veroparatiisien käyttöä ongelmallisena tässä yhteydessä (sijoitustoiminnassa). Veroparatiisit toimivat vastapainoina Suomen tapaisille verohelveteille.*

(kaupunginvaltuutettu, Helsingin Sanomat 9.2.2014)

Lausuma 67U. *Kyse olisi merkittävästä muutoksesta, jos kunnat voisivat boikotoida yrityksiä, jotka tekevät aggressiivista verosuunnittelua.*

(kuntapoliitikot, Helsingin Sanomat 14.3.2014)

Lausumat 61U–63U luokitellaan omistajalähtöiseen näkemykseen. Niissä yrityksen verosuunnittelun nähdään olevan sallittua, kunhan se noudattaa lain kirjainta. Jos yrityksen toiminta myös veroparatiiseissa on lain kirjaimen mukaista, muita yrityksiä ei voida suosia näiden yritysten kustannuksella. Myös lausuma 66U luokitellaan omistajalähtöiseksi, koska lausuja selvästi sallii yrityksille verosuunnittelun kaikilla mahdollisilla keinoilla. Lausumat 64U–65U ja 67U edustavat vastaavasti sidosryhmälähtöistä näkemystä. Eettisyys nähdään näissä lausumissa niin tärkeäksi asiaksi, että siitä ollaan valmiita maksamaan.

Tämän luvun edellä esitetyt lausumat on poikkeuksetta luokiteltu joko omistajalähtöiseen tai sidosryhmälähtöiseen näkemykseen. Alla oleva lausuma 57S voidaan luokitella laajimpaan näkemykseen, koska lausumasta välittyy näkemys, että yrityksen toimijat tekevät itsenäistä moraalista harkintaa myös suhteessa verosuunnitteluun. Tähän ei tarvita yrityksen ulkopuolista painostusta eli harkintaa ei tehdä pelkästään sidosryhmien toiveiden vuoksi.

Lausuma 57S. *Haluamme tehdä firman, joka välittää ihmisistään. Haluamme välittää myös ympäristöstämme”, toimitusjohtaja kertoo. Tämä tarkoittaa toimitusjohtajan mukaan esimerkiksi sitä, että Supercell tai sen perustajat eivät harrasta niin sanottua verosuunnittelua.*

(Supercellin toimitusjohtaja, Talouselämä 19.4.2013)

Lausuma 57S on myös siinä mielessä mielenkiintoinen, että sen lausuja vaikuttaa kokevan verosuunnittelun kielteisenä kaikilta osin, ja tämän hän toteaa koskevan sekä yritystä että sen omistajia. Todennäköistä kuitenkin on, että yritys tekee normaalia, liiketoimintaan kuuluvaa verosuunnittelua, mutta lausuja mieltää verosuunnittelun käsitteenä pitävän sisällään lausujan negatiiviseksi mieltäviä asioita.

#### 5.3.4 *Veroista raportointi*

Tutkimusajanjakson alkupuolella käydään keskustelua siitä, miten yritysten yhteisöverotietoja pitäisi julkistaa. Yritysten yhteisöverotietojen laajempaa julkaisua esimerkiksi Verohallinnon sivuilla pidetään yritysten edustajien lausumissa huonona asiana. Lausumissa ei käytetä vielä termiä verojalanjälki, mutta viitataan tähän sisällöllisesti. Yritysten kaikkien verojen ja veroluonteisten maksujen julkistamista pidetään parempana vaihtoehtona kuin pelkästään yhteisöveron julkistamista.

Lausuma 58S. *Yritysten tulokset voivat vaihdella vuosittain voimakkaasti. Siksi verojen ja erityisesti yhteisöveron tarkastelu voi antaa väärän kuvan yrityksen yhteiskuntavastuusta ja veronmaksukyvyistä.*  
(Suomen Yrittäjien toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 7.8.2012)

Lausuma 59S. *Sellaisten informaatioarvo on nolla. Yhteisövero yksin ei kerro mitään. Jos yrityksen tulos on huono, ei se maksa yhteisöverojakaan. Jos tiedoissa kerrottaisiin eräänlainen ”yrityksen kokonaisveroaste”, olisi malli Perheyritysten liiton toimitusjohtajan mielestä toimiva. Kun lasketaan yhteen arvonlisäverot, palkan ennakkopidätykset ja kaikki muut veroluonteiset maksut, ovat yrityksen maksamat verotulot kunnioitettavia.*  
(Perheyritysten liiton toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 7.8.2012)

Ensimmäiset lausumat termistä verojalanjälki löytyvät vuodesta 2013 alkaen. Termiä käytetään nimenomaan yritys vastuun yhteydessä.

Lausuma 60S. *Metsähallituksen verojalanjälki painottuu pohjoiseen ja itäiseen Suomeen, jossa metsätalous työllistää eniten. Näin verotuloja jää kymmeniä miljoonia euroja näille seuduille.*  
(Metsähallituksen tiedote, Helsingin Sanomat 26.2.2013)

Lausuma 68U. *Se (verojalanjälki) on ollut yritys vastuuta pohtivissa seminaareissa muotitermi maailmalla jo jonkin aikaa.*  
(toimittaja, Helsingin Sanomat 5.5.2013)

Lausuma 69U. *Konsulttikielillä ilmaistuna Fortum on verot ynnäämällä laskenut oman ”verojalanjälkensä”.*  
(toimittaja, Helsingin Sanomat 5.5.2013)

Yritykset haluavat tuoda näkyväksi etenkin sen, että ne maksavat yhteiskunnalle paljon muitakin veroja kuin pelkästään tuloveroa ja veronjalanjäljellä halutaan kuvata tätä kokonaisuutta. Muilla maksuilla paikataan yhteisöveron vähyyttä. Näin voidaan myös paremmin perustella vaatimusta yritysten tuloveroasteen laskusta, koska tuloja yhteiskunnalle kertyy muista veroista ja maksuista. Verojalanjälki on yritysten keino osoittaa yhteiskuntavastuullisuuttaan. Yritykset itse haluavat lisäksi osoittaa verojalanjälkensä mahdollisimman suureksi, jolloin lukuun voidaan sisällyttää esimerkiksi työntekijöiden eläkemaksut. Tällainen verojalanjäljen keinotekoinen ”paisuttaminen” herättää paheksuntaa yritysten ulkopuolella. Avoimuutta ja maakohtaista raportointia vaativat erityisesti kansalaisjärjestöt, koska niiden mukaan tämä auttaisi arvioimaan yritysten verosuunnittelua ja sen tarkoituksiperiä tarkemmin.

*Lausuma 61S. Minua on jo pitkään vaivannut, että puhutaan ainoastaan tuloverosta. Se on oikeasti aika pieni osa kaikista yrityksen maksamista ja keräämistä veroista.*

(Fortumin verojohtaja, Helsingin Sanomat 5.5.2013)

*Lausuma 70U. Näyttää pahalta, jos samaan aikaan alennetaan yritysten suoraan maksumia veroja, vaikka nekin periytyisivät onnistuneesta yritystoiminnasta. Jotta vastakkainasettelu ei kärjistyisi, yritysten pitäisi ymmärtää kertoa yhä avoimemmin toiminnastaan ja sen taloudellisista vaikutuksista.*

(toimittaja, Helsingin Sanomat 7.5.2013)

*Lausuma 62S. Julkinen keskustelu yritysten maksamista veroista edellyttää mielestämme aktiivisia ja läpinäkyviä toimenpiteitä.*

(Mehiläisen toimitusjohtaja, Talouselämä 6.9.2013)

*Lausuma 63S. Asiantuntijat PwC:ltä kertovat, että verojäljestä kertominen auttaa ohjaamaa keskustelun olennaisiin faktoihin uskomusten sijaan.*

(PwC:n asiantuntijat, Talouselämä 6.9.2013)

*Lausuma 71U. Kovin kyseenalaista on niputtaa työntekijöiden eläkemaksutkin verokuormaan (Terveystalon verojalanjälkeen). Eläkemaksu sentään on tiettyyn tarkoitukseen korvamerkitty erä eikä se mene valtion yleiskatteeseen, käytettäväksi esimerkiksi yritystukiin.*

(toimittaja, Talouselämä 6.9.2013)

*Lausuma 64S. A-Katsastuksen toimitusjohtajan mukaan yhtiö ei harjoita verosuunnittelua, vaan vähäiset verot johtuvat yhtiön suurista veloista. Hänen mielestä*

*olisi parempi puhua yrityksen verojalanjäljestä, eli kaikista yhtiön maksamista veroista.*

(A-Katsastuksen toimitusjohtaja, Helsingin Sanomat 9.9.2014)

Lausuma 72U. *Finnwatch ja monet muut kansalaisjärjestöt ovat vaatineet yhtiöiden maakohtaisten tilinpäätöstietojen julkistamista. Tämä mahdollistaisi yhtiöiden eri maissa tapahtuvan veronmaksun ja sitä kautta myös verosuunnittelun tarkemman arvioinnin.*

(toimittaja, Helsingin Sanomat 8.1.2014)

Lausuma 73U. *Maakohtainen talousraportointi on varteenotettavin tapa lisätä avoimuutta, jotta monikansallisten yritysten verosuunnittelusta on mahdollisuus saada luotettava ja kattava kuva.*

(Kepan kehityspoliittinen asiantuntija, Helsingin Sanomat 21.1.2014)

Lausuma 74U. *Suomen kehitys- ja omistajaohjausministeri uskoo harmaan talouden ja veroparatiisien elintilan kapenevan, kun yritykset avaavat maakohtaisia verovirtojaan julkisesti.*

(Suomen kehitys- ja omistajaohjausministeri, Talouselämä 3.10.2014)

Lausuma 65S. *Yhteisövero on vain osa yritystoiminnan kerryttämistä veroista. Yritysten niin sanottu verojalanjälki kertoo, miten tärkeä yksityinen sektori on hyvinvointiyhteiskunnan rahoittamisessa.*

(Keskuskauppakamarin johtaja, Helsingin Sanomat 17.6.2013)

Yritysten ja niiden edustajien lausumissa veroista raportoinnin halutaan pysyvän vapaaehtoisena työläyden takia, vaikka toisaalta raportointiin kaivataan yhteisiä pelisääntöjä. Yhteiskunnan taholta esitetään pakottavaa lainsäädäntöä ja suunnan näyttäjiksi halutaan valtion omistamat yhtiöt. Tutkittavan ajanjakson loppupuolella yritysten lausumat raportoinnista ovat entistä myönteisempiä ja raportointi nähdään tarpeelliseksi julkisuuden kannalta.

Lausuma 66S. *Tietojen kerääminen on työlästä, siksi siitä ei pitäisi laatia säädöksiä. Meidän mielestämme yritysten kannattaisi silti kertoa laajemmin, mitä maksuja ne yhteiskunnalle maksavat.*

(Keskuskauppakamarin johtaja, Helsingin Sanomat 5.5.2013)



Lausuma 67S. *Mehiläisen toimitusjohtajan mukaan verojalanjälki on hyvä työkalu avoimuuteen, mutta olisi hyvä, jos määriteltäisiin, mitä pitää kertoa ja mitä ei.*

(Mehiläisen toimitusjohtaja, Talouselämä 6.9.2013)

Lausuma 75U. *Veroraportointiin tarvitaan malli, jossa olennaiset seikat tulevat ilmi liiketoimintaa tarpeettomasti häiritsemättä.*

(kehitys- ja omistajaohjausministeri ja työministeri, Helsingin Sanomat 2.6.2014)

Lausuma 68S. *Realismia on mennä verojen maaraportointiin asteittain niin, että ensiksi mukaan tulevat valtion kokonaan omistamat yhtiöt.*

(kehitys- ja omistajaohjausministeri, Talouselämä 3.10.2014)

Lausuma 69S. *Työeläkeyhtiö Ilmarisen mielestä pörssiyritysten tulisi raportoida myös veropolitiikastaan.*

(työeläkeyhtiö Ilmarisen tiedote, Helsingin Sanomat 10.1.2014)

Lausuma 70S. *Julkinen keskustelu on saanut yhtiöt avaamaan verojalanjälkeään, mikä on hyvä asia.*

(Attendon viestintä- ja yhteiskuntasuhteiden johtaja, Helsingin Sanomat 9.4.2015)

Tämän teeman kaikki lausumat voidaan luokitella sidosryhmälähtöiseen näkemykseen, koska verojen laajempaa raportointia tehdään nimenomaan sidosryhmien tarpeita ajatellen. Tässä kohdin tulee kuitenkin muistaa, että yhtenäisten mittareiden ja käytänteiden puuttuessa verojalanjäljen raportointi ei sinällään vielä ole tae sille, että yrityksen verotuskäytännöt olisivat vastuullisia.

## 5.4 Tutkimustulosten tulkinta

Tutkimustulosten tulkinnan avuksi aineiston luokittelu on koottu taulukkoon 2, jonka viimeisiin sarakkeisiin on laskettu lausumien prosenttiosuudet eri vastuunäkemyksissä. Kuten on aikaisemmin todettu, tutkielma on luonteeltaan laadullinen eikä tutkimusaineistoa ole kerätty siten, että se mahdollistaisi tilastollista päättelyä. Sisällönanalyysi sallii kuitenkin kvantifioinnin, joka auttaa hahmottamaan tutkimustuloksia.

Taulukosta voidaan huomata, että yritysten lausumat antavat ajanjaksolla 2011–2015 sidosryhmälähtöisemmän kokonaiskuvan yritysten käsityksestä veronmaksusta verrat-

tuna ajanjaksoon 2006–2010, jolloin asiasta keskustellaan pääsääntöisesti omistajalähtöisesti. Samoin yritysten ulkopuolella lausujat näkevät tai ainakin edellyttävät yritysten olevan jälkimmäisellä ajanjaksolla sidosryhmälähtöisempiä verokäytänteiden osalta kuin aikaisemmalla ajanjaksolla.

Taulukosta 2 nähdään, ettei verojen raportoinnin osalta analysoitu yhtään lausumaa ensimmäisellä ajanjaksolla. Tämä teema oli tarkasteltavana ainoastaan jälkimmäisellä ajanjaksolla, jonka osalta kaikki lausumat luokiteltiin sidosryhmälähtöiseen näkemykseen. Verojen raportoinnin osalta ei siis voida tutkia lausumien sisällön antamaa kuvaa muutoksesta ajanjaksojen välillä, mutta toisaalta juuri lausumien puuttuminen ensimmäiseltä ajanjaksolta on merkki muutoksesta. Nykyisin yritykset raportoivat verojalanjäljestään sidosryhmilleen, mikä on muuttunut käytäntö verrattuna ensimmäiseen ajanjaksoon, jolloin verojalanjäljestä ei Suomessa vielä keskusteltu. Kuten raportoinnista on aikaisemminkin todettu, se ei vielä sinällään ole todistus yrityksen vastuullisesta veronmaksusta, mutta lisää kuitenkin avoimuutta ja läpinäkyvyyttä yrityksen verostrategiaan.

Taulukko 2 Tutkimusaineiston luokittelu

	Ajanjakso 2006–2010			Ajanjakso 2011–2015		
	Omistajalähtöinen näkemys	Sidosryhmälähtöinen näkemys	Laajin yrityksen vastuun näkemys	Omistajalähtöinen näkemys	Sidosryhmälähtöinen näkemys	Laajin yrityksen vastuun näkemys
	Peruste veronmaksulle					
Yritys	5	2	0	0	5	0
Ulkopuoliset	8	1	0	0	4	0
	Yritysvastuun ulottuvuus					
Yritys	6	0	0	2	1	0
Ulkopuoliset	4	2	0	3	1	3
	Yrityksen verostrategia					
Yritys	2	0	0	21	12	1
Ulkopuoliset	5	1	0	22	13	0
	Veroista raportointi					
Yritys				0	13	0
Ulkopuoliset				0	8	0
	Yhteensä kpl					
Yritys	13	2	0	23	31	1
Ulkopuoliset	17	4	0	25	26	4
	Yhteensä %					
Yritys	86,67	13,33	0	41,82	56,36	1,82
Ulkopuoliset	80,95	19,05	0	46,30	48,15	5,56
	Yhteensä % (veroista raportointia ei huomioitu)					
Yritys	86,67	13,33	0	54,76	42,86	2,38
Ulkopuoliset	80,95	19,05	0	54,35	39,13	6,52

Koska lausumia verojen raportoinnista ei löytynyt ollenkaan ensimmäiselle ajanjaksolle, on taulukkoon 2 kahdelle viimeiselle riville laskettu prosenttiosuudet ilman lausumia verojen raportoinnista. Näinkin laskettuna prosenttiosuudet viittaavat siihen, että näkemykset ovat aikaisempaa sidosryhmälähtöisempiä, mutta omistajalähtöiseksi luokiteltuja lausumia löytyy sekä yritysten sisältä että ulkopuolelta yli puolet. Seuraavaksi tarkastellaan tarkemmin tutkimustuloksia kolmen ensimmäisen teeman osalta ja pohditaan, mitä nämä kertovat muutoksesta ajanjaksojen välillä.

Ensimmäisenä tarkasteltavana teemana oli, miten yritykset ja yhteiskunnan jäsenet oikeuttavat yritysten veronmaksun. Ajanjaksolla 2006–2010 yritysten näkemykset olivat pääsääntöisesti omistajalähtöisiä, koska niissä nähtiin valtion tehtäväksi huolehtia sosiaalisista velvoitteista keräämillään verovaroilla. Sama näkemys nousi esiin yritysten ulkopuolisissa lausumissa. Sidoryhmälähtöiseen näkemykseen luokiteltiin ainoastaan kaksi lausumaa, vaikka useammassa lausumassa yritysten nähtiin toteuttavan yhteiskuntavastuullisia toimia. Motiivit olivat kuitenkin selvästi taloudellisia eikä taustalla ollut aitoa halua auttaa valtiota, joten useampaa näkemystä ei luokiteltu sidoryhmälähtöiseksi. Merkille pantavaa on, ettei löytynyt lausumia, joissa yritysten veronmaksuhalukkuutta olisi kyseenalaistettu eli yritysten veronmaksua pidettiin itsestäänselvyytensä.

Ajanjaksolta 2011–2015 kaikki lausumat luokiteltiin ensimmäisen teeman osalta sidoryhmälähtöisiksi. Lausumissa pääasiallisena keskustelun aiheena oli, minne yrityksen kuuluu veronsa maksaa. Sekä yritykset että ulkopuoliset lausijat katsoivat toiminnasta kertyvien verojen kuuluvan sille valtiolle, jonka infrastruktuuria yritys käyttää hyväkseen. Tehty luokittelu antaa kuitenkin ainoastaan kuvan siitä, miten yritysten toivotaan toimivan ja miten yritykset esittävät toimivansa. Ulkopuolisten lausumista heijastuukin näkemys, jonka mukaan yritysten epäillään maksavansa verot valtion, jossa verojärjestelmä on niille edullisin. Tällöin yritysten toiminta olisi pikemminkin omistaja- kuin sidoryhmälähtöistä, vaikka yritykset itse puhuvat toiminnastaan sidoryhmälähtöisesti.

Käsitys veronmaksun perusteesta on siis selvästi muuttunut ajanjaksojen välillä, vaikka jälkimmäiselläkään ajanjaksolla ei voida yritysten lausumista päätellä, mitkä ovat yritysten todelliset motiivit niiden taustalla. Verot nousevat kuitenkin jälkimmäisellä ajanjaksolla tässä teemassa selvästi vastuukysymykseksi, koska veronmaksu toimintamaahan on yksi vastuullisen veronmaksun perusolettamuksista.

Toisena tarkasteltavana teemana oli yritys vastuun ulottuvuus veronmaksun osalta. Ajanjaksolla 2006–2010 kaikki yritysten lausumat luokiteltiin omistajalähtöiseksi, koska vaikka omistajien taloudellista hyvinvointia ei olisikaan koettu yrityksen ainoaksi tavoitteeksi, ei veronmaksua ulotettu varsinaiseksi yritys vastuukysymykseksi. Veronmaksu nähtiin lähinnä lakiin perustuvaksi velvoitteeksi, jolloin se ulottuu Carrollin pyramidimallin tasoille yksi ja kaksi edustaen omistajalähtöistä näkemystä. Toisaalta on hyvä huomata, että lausijat mitä ilmeisimmin olettavat yritysten huolehtivan veronmak-

sustaan tunnollisesti. Sidosryhmälähtöiseksi tulkittiin lehdistön ja kansalaisjärjestön lausumat, joissa heräteltiin keskustelua siitä, että yritysten tulee tehdä moraalista harkintaa veronmaksun suhteen, jolloin pelkkä lain kirjaimen noudattaminen ei ole riittävää. Jos yrityksiltä edellytetään myös verolakien ja lainsäätäjien tarkoituksien huomioon ottamista, ulotetaan veronmaksu pyramidimallin kolmannelle tasolle.

Ajanjakson 2011–2015 toisesta teemasta on yritysten osalta analysoitavana ainoastaan kolme lausumaa, joista kaksi luokiteltiin omistajalähtöiseksi ja yksi sidosryhmälähtöiseksi. Sidosryhmälähtöiseksi luokitellussa lausumassa veronmaksun todetaan olevan osa yrityksen yhteiskuntavastuuta, mutta lausumasta ei voida varmuudella tulkita sitä, näkeekö lausuja yritysvastuun osalta riittäväksi verolainsäädännön noudattamisen vai liittääkö hän siihen myös moraalisen harkinnan. Jos lausujan mielestä lain kirjaimen noudattaminen on riittävää, lausuma olisi tullut tulkita omistajalähtöiseksi eikä sidosryhmälähtöiseksi. Ulkopuolisista lausumista valtaosa tulkittiin omistajalähtöisiksi, vaikkakin kolme lausumaa luokiteltiin laajimpaan sosiaaliseen vastuun näkemykseen, koska näissä lausujat olisivat halunneet lisätä mahdollisuuden maksaa veroja myös vapaaehtoisesti.

Kun tämän toisen teeman osalta verrataan tarkasteltavia ajanjaksoja keskenään, ei keskustelussa juurikaan näy tapahtuneen muutosta. Vaikka jälkimmäisellä ajanjaksolla heitetään ilmaan ajatus vapaaehtoisesti kannettavista veroista, on tämä ilmeisesti ainoastaan muutaman yksittäisen kansalaisen mielipide. Veronmaksu nähdään edelleen lakiin perustuvana velvoitteena ja syy siihen, ettei sitä ole nähty yritysvastuukysymyksenä voi olla oletamus, että Suomessa esiintyy vähän veronkiertoa ja että yritykset hoitavat veronsa tunnollisesti. Kuten lausumassa 32U todettiin, ei keskustelu veroista vastuukysymyksessä johtaisi tällöin mihinkään, koska tällaiselle keskustelulle ei olisi tarvetta.

Tämän tutkielman mielenkiintoisammaksi teemaksi muodostui yrityksen verostrategia, koska tämän teeman osalta voidaan selvästi havaita, miten veronmaksu nousee keskusteluun yritysvastuuasiana. Ajanjaksolla 2011–2015 julkisuuteen tulleet tiedot yritysten aggressiivisesta verosuunnittelusta aiheuttivat nimenomaan sen, ettei veronmaksua voida enää sivuuttaa yritysvastuukeskustelusta eikä yritysten oikeudenmukaista veronmaksua voidakaan pitää itsestään selvyytensä.

Ajanjaksolla 2006–2010 verosuunnittelusta keskustellaan vielä pääsääntöisesti yritysten normaalina käytänteenä ja yhteiskunnassa kiinnostus asiaa kohtaan on vielä vähäistä. Yritysten lausumissa kiinnittää huomiota se, että verojen optimoinnin onnistumisella kehuskellaan julkisesti eli aggressiivinen verosuunnittelu mielletään sallituksi ja suorastaan toivotuksi toimintatavaksi yhteiskunnassa. Ensimmäisen ajanjakson kaikki lausumat yhtä lukuun ottamatta luokiteltiin omistajalähtöiseen näkemykseen, koska niissä verosuunnittelu lain sallimin keinoin nähtiin joko itsestään selvyytensä tai asiana, johon pitää puuttua lainsäädännöllisin keinoin ja johon ei liity moraalista harkintaa.

Ajanjaksolle 2011–2015 kolmanteen teemaan löytyi tutkimusaineistosta analysoitavia lausumia eniten verrattuna muihin teemoihin tai aikaisempaan ajanjaksoon. Keskustelun vilkastuminen johtui siitä, että julkisuuteen tuli tietoja, että yritykset ovat hyödyntäneet veroparatiiseja tai käyttäneet muita järjestelyitä verojen minimoimiseksi. Yritysten lausumista 21 kpl luokiteltiin omistajalähtöiseksi ja 12 kpl sidosryhmälähtöiseksi. Omistajalähtöiseksi luokitelluissa lausumissa vedottiin omistajien tahtotilaan tai todettiin verotuskäytänteiden olevan sellaisia, joita kaikki muutkin yritykset hyödyntävät. Moraalista harkintaa oleellisempaan pidettiin lakien ja säädösten noudattamista. Yritysten lausumissa sidosryhmälähtöisyys näkyi siten, että verotuskäytänteiden perusteita avattiin keskustelussa sidosryhmille sekä lausumat antoivat ymmärtää, että itse toimintatapoja oli muutettu enemmän sidosryhmien toiveiden mukaiseksi. Lausuma 57S luokiteltiin laajimpaan yrityksen sosiaalisen vastuun näkemykseen, koska tämän lausuja selvästi esitti yrityksen toimijoiden tekevän itsenäistä moraalista harkintaa myös verojen suhteen.

Ajanjakson ulkopuolisista lausumista 22 kpl luokiteltiin omistajalähtöiseksi ja 13 kpl sidosryhmälähtöiseksi. Luokittelu ei tarkoita, että omistajalähtöisen lausuman taustalla olisi aina lausuja, joka pitäisi tätä käsitystä hyvänä asiana, mutta se heijastaa lausujan näkemystä siitä, millaiseksi hän yrityksen kokee. Tähän tulkintaa päädyttiin, koska lausijat uskoivat yritysten käyttäytymisen muuttuvan lainsäädännöllisin keinoin eivätkä he siten luottaneet yritysten omaan harkintaan. Sidosryhmälähtöiset lausumat sisältävät vastaavasti näkemyksen, että yritys on kykenevä harkitsemaan verosuunnittelua myös muista lähtökohdista kuin yrityksen verojen minimoinnin näkökulmasta.

Muutos ajanjaksojen välillä näkyy erityisen hyvin yritysten lausumien sävyssä, vaikka näkemys ei sinällään olisikaan muuttunut omistajalähtöisestä sidoslähtöisempään suuntaan; aikaisemmalla ajanjaksolla verojen optimoinnilla kehuskellaan, mutta jälkimmäisellä ajanjaksolla yritykset joutuvat puolustelemaan tekemiään ratkaisuja. Ensimmäisellä ajanjaksolla analysoituja lausumia oli ainoastaan 8 kpl ja jälkimmäisellä ajanjaksolla 68 kpl. Tämä kertonee ainakin siitä, että yritysten on pakko käydä keskustelua sidosryhmiensä kanssa verostrategiastaan, ovatpa verosuunnittelun motiivit sitten omistaja- tai sidosryhmälähtöisiä.

Kaiken kaikkiaan saaduilla tutkimustuloksilla ei pystytä osoittamaan, miten yritysvastuullisia yritykset verokäytänteiltään todellisuudessa ovat, mutta tämä ei myöskään ollut tutkielman tavoitteena. Tavoitteena oli esittää, millainen käsitys veroista on osana yritysvastuuta Suomessa sekä kuvaus muutoksesta tutkittavan ajanjakson sisällä. Tutkielman luvussa 2.1 todettiin yritysvastuun käsitteen olevan kontekstiriippuvainen eli sen sisältö muovautuu ajan ja paikan mukaan. Suomi on korruptiota tutkivan kansainvälisen kansalaisjärjestön Transparency Internationalin (TI) julkaiseman raportin mukaan maailman toiseksi vähiten korruptoitunut maa (Transparency International 2015). Lisäksi Suomi on korkean veroasteen maa, jossa verotuksen ja tulonsiirtojärjestelmien

avulla yritysten yhteiskuntavastuu on pitkälti institutionalisoitu eikä hyväntekeväisyydellä yhtä suura merkitystä kuin alhaisen verotuksen maissa (Anttiroiko 2004, 36–37). Näiden seikkojen valossa voidaan pitää ymmärrettävänä, ettei veronmaksu yritysvastuukysymyksenä ole aikaisemmalla ajanjaksolla noussut lakiin perustuvaa vastuuta ylemmäs Carrollin pyramidimallissa ja että omistajalähtöinen näkemys on ollut vallitsevana. Kannattavuus on yritysten peruspilari, joka varmistaa yritysten veronmaksukyvyin. Varsinkin ensimmäisen ajanjakson aikana yhteiskunnassa luotetaan yritysten veronmaksukykyyn eli tällöin ei ole edes herännyt tarvetta keskustella veronmaksusta laajempaan vastuukysymyksenä.

Jälkimmäisellä ajanjaksolla keskustelua aiheesta siivittää terveysalan yritysten verosuunnittelu, jonka ajatellaan vieneen verotuloja pois Suomesta. Lausumista heijastuu, että yritysten nähdään tekevän verosuunnittelua, jonka koetaan olevan moraalisesti väärin. Lausujat haluavat muuttaa verolainsäädäntöä ja muuta säädäntöä eli ilmeisesti pelkän yhteiskunnan painostuksen ei uskota tuovan asiaan muutosta. Tämä on mielenkiintoista, koska lausumien perusteella terveysalan yritykset joutuivat muuttamaan toimintatapojaan negatiivisen julkisuuden vuoksi ilman lakimuutoksiakin. Toisaalta eläkeyhtiöt ja kansainväliset konsernit eivät vaikuta olevan halukkaita muuttamaan käytäntöjään ilman selventäviä sääntöjä ja lakimuutoksia. Yritysten erilaista käyttäytymistä voidaan selittää sidosryhmäteorian avulla. Luvussa 3.2 asiakkaiden todettiin olevan yksi yrityksen ensisijaisista sidosryhmistä vastuullisen yritystoiminnan näkökulmasta katsottuna. Eläkeyhtiöt pystyvät perustelemaan verosuunnitteluaan asiakkaitensa parempina eläkkeinä, mutta terveysalan yrityksen on vaikea perustella verosuunnittelusta mahdollisesti asiakkaille tulevaa hyötyä. Terveysalan yritykset olivat siten pakotettuja muuttamaan verotuskäytäntöjään säilyttääkseen asiakkaansa.

Lausumien perusteella perheyhtiöt ja pörssiin listautumattomat yhtiöt käyttivät voimavaransa mieluummin liiketoimintansa kehittämiseen kuin verosuunnittelupalveluihin. Aggressiivisen verosuunnittelun yhdeksi epäkohdaksi mainittiin pelko siitä, että pienet yritykset joutuvat epätasa-arvoiseen asemaan verrattuna suurempiin yrityksiin, koska niillä ei ole yhtäläisiä varoja tai mahdollisuuksia käytettävissä verosuunnitteluun. Lausumista ei kuitenkaan välittynyt näkemystä, että näin olisi käynyt, vaan pikemminkin pienemmät yritykset olivat vapaaehtoisesti jättäneet käyttämättä kaikkia verosuunnittelun keinoja ja olivat ylpeitä siitä.

Jälkimmäisellä ajanjaksolla veronmaksu yritysvastuukysymyksenä ulottuu selvästi Carrollin pyramidimallin tasolle kolme. Veronmaksuun nähdään liittyvän moraalista harkintaa eikä pelkkää lain kirjaimen noudattamista pidetä yksiselitteisesti riittävänä. Vaikkakin edelleen on vallalla omistajalähtöinen näkemys, keskustelu aiheesta on siis virinnyt.

## 6 LOPUKSI

### 6.1 Tutkielman yhteenveto

Tämän tutkielman päätavoitteena oli ymmärtää, miten verot ilmenevät osana yritys vastuuta suomalaisessa kontekstissa vuosina 2006–2015. Kysymykseen lähdettiin hakemaan vastausta siten, että aikaisempien tutkimusten avulla määriteltiin yritysten veronmaksun ja yhteiskuntavastuun välinen suhde käyttäen hyväksi Carrollin yhteiskuntavastuun pyramidimallia (1979, 1991) ja yrityksen yhteiskunnallisen vastuun kolmea ideologiaa (Takala 2000, 595). Samalla tarkasteltiin, miten yritysten verotus voidaan oikeuttaa riippumatta siitä, miten yritys nähdään ja koetaan. Carrollin pyramidimallin ensimmäisenä tasona on yrityksen taloudellinen vastuu, joka luo perustan mallin muille tasoille. Toisena tasona on lain noudattaminen, jolla Carrollin mukaan on taloudellisen vastuun ohella tärkeä painopiste yritys vastuussa. Kolmantena tasona on eettinen vastuu, joka tarkoittaa yrityksen vastuuta omaksua toimintoja, joita yhteiskunnan jäsenet yritykseltä odottavat, vaikka niitä ei ole kodifioitu laeiksi. Yrityksen yhteiskunnallinen vastuu määritellään pääsääntöisesti ilmenevän yrityksen lainsäädännölliset vaatimukset ylittävänä toimintana (Kitzmueller & Shimshack 2012, 53), joten vasta yrityksen toiminnan ulottuessa pyramidimallin kolmannelle tasolle, voidaan yritys mieltää varsinaisena yhteiskuntavastuullisena toimijana. Pyramidimallin neljäntenä tasona ovat yrityksen hyväntekeväisyystoimet, joita Carroll ei koe yhtä tärkeäksi kuin mallin muita tasoja.

Yrityksen yhteiskunnallisen vastuun kolmella ideologilla tarkoitetaan jaottelua, jossa pohjana on yrityksen yhteiskunnallisen vastuun ulottuvuus. Omistajalähtöisessä näkemyksessä yrityksen tehtävänä on toimia tehokkaasti yrityslainsäädäntöä noudattaen ja tavoitteena on hyödyttää yhtiön osakkeenomistajia. Sidosryhmälähtöinen näkemys edellyttää, että yrityksen taloudelliseen päätöksentekoprosessiin on liitettävä moraalista harkintaa yhteiskunnan määrittämässä sosiaalisissa ja eettisissä puitteissa. Yritys toimii omaa hyötyä ajatellen, mutta toimii samalla vastuullisesti ottaen huomioon yleisen edun. Laajin yrityksen sosiaalisen vastuun ideologia sisältää vastaavasti näkemyksen, että yrityksen tavoitteena ei ole enää pelkästään omistajien menestyminen, vaan koko yhteiskunnan hyvinvointi. (Takala 2000.)

Yhdistämällä Carrollin pyramidimalli ja näkemykset yrityksen yhteiskunnallisen vastuun ulottuvuudesta päädyttiin siihen, että omistajalähtöisessä näkemyksessä yritys vastuu painottuu pyramidimallin tasoille yksi ja kaksi. Yritysten verostrategiassa tämä tarkoittaa verolainsäädännön noudattamista ja verojen minimointia niin pitkälle, kuin se on omistajien edun mukaista. Veronmaksu itsessään on kuitenkin yritykselle perusteltua, koska näin yritys pystyy siirtämään yhteiskuntavastuusta huolehtimisen valtiolle. Yrityksen ollessa tasoilla yksi ja kaksi on kuitenkin vasta luotu perusta laajemmalle ulottu-

valle yritysvastuulle veronmaksun osalta, koska varsinaisen yritysvastuun määritellään alkavaksi vasta yrityksen vapaaehtoisista toimista.

Sidosryhmälähtöisessä näkemyksessä yritysvastuun nähtiin ulottuvan pyramidimallin tasolle kolme. Verojen osalta tämä tarkoittaa, että yritys huomioi myös lain hengen eikä pelkästään lain kirjainta. Tällöin yritys ei hyödynnä verosuunnittelussaan lain porsaanreikiä tahi veroparatiiseja. Oleellista verosuunnittelussa on huomioida yrityksen sidosryhmien toiveet ja arvot. Yritysten verotus sinänsä on perusteltua, koska niiden katsotaan tavallaan olevan velkaa valtiolle tämän luomasta infrastruktuurista, jolloin yritykset verojen muodossa auttavat valtiota yhteiskuntavastuun kantamisessa.

Yrityksen laajin sosiaalisen vastuun näkemys ulottuu pyramidimallin huipulle eli neljännelle tasolle. Carroll määritteli pyramidimallin huipuksi hyväntekeväisyystoimet. Tätä oli vaikeinta määritellä yrityksen veronmaksun kannalta, koska veroja ei voi maksaa vapaaehtoisesti ja yrityksen normaaliin toimintaan kuuluu myös verosuunnittelu. Tällöin päädyttiin siihen, että koska laajimmassa sosiaalisen vastuun näkemyksessä yrityksen toimijat ovat kykeneväisiä itsenäisesti moraaliseen harkintaan, kykenevät toimijat harkitsemaan myös, millaiset verosuunnittelun keinot ovat eettisesti arveluttavia ja siten kiellettyjä. Tähän ei siis tarvita yrityksen sidosryhmien painostusta. Viime kädesähän yritykset itse ainoastaan tietävät, milloin jollekin toiminnolle on olemassa jokin liiketaloudellinen peruste eikä pelkästään verotustekninen syy. Veronmaksu itsessään on yritykselle samanlainen velvollisuus kuin se on yksittäiselle kansalaisellekin.

Tutkielman toisena alakysymyksenä oli, miten vastuullinen veronmaksu ymmärretään. Tämä oli tärkeä kysymys, koska vastausta tarvittiin tutkielman analyysirunkoa varten. Vastausta haettiin aikaisemmista tutkimuksista ja selvityksistä. Veron välttelyn kolmijaolla tarkoitetaan veron minimointiin liittyvien toimien jakoa käsitteellisesti verosuunnitteluun, veron kiertämiseen ja verovilppiin (Knuutinen 2012, 4). Verovilppi pystyttiin nopeasti rajaamaan täysin pois, koska tämä on lailla kiellettyä eikä siis ehdottomasti kuulu yrityksen vastuulliseen toimintaan. Tehtäväksi jäi määritellä, miten laillinen ja hyväksyttävä verosuunnittelu voidaan erottaa verojen kiertämisestä, koska molemmat ovat teknisesti sallittua. Aggressiivisen verosuunnittelun todettiin asettuvan osittain verojen kiertämisen ja osittain hyväksyttävän verosuunnittelun alueelle, mutta se voitiin pääsääntöisesti rajata vastuullisen toiminnan ulkopuolelle. Raja on kuitenkin häilyvä, joten tutkijat ja eri järjestöt ovat esittäneet toimintatapoja, jotka kuuluvat yrityksen vastuulliseen verostrategiaan. Yritykset voivat varmistaa toimivansa vastuullisesti, jos ne noudattavat siirtohinnoittelussaan OECD:n toimintaohjeita, välttävät veroparatiiseja ja keinotekoisia rahoitusjärjestelyjä ja raportoivat verostrategiastaan avoimesti ja läpinäkyvästi.

Omistajalähtöinen näkemys sallii aggressiivinen verosuunnittelun, koska siinä ei teknisesti rikota lain kirjainta. Tätä perustellaan monesti myös sillä, että verojen mahdollisimman suuri minimointi hyödyttää osakkeenomistajia ainakin lyhyellä aikavälillä. Ag-



gressiivisen verosuunnittelun voidaan katsoa sopivan omistajalähtöiseen näkemykseen myös erityisesti silloin, jos kyse on nimenomaan sellaisesta verosuunnittelusta, jota yhteiskunnassa yrityksen ulkopuolella ei hyväksytä. Tutkimusaineiston luokittelussa aggressiiviseen verosuunnitteluun viittaavat lausumat luokiteltiin pääsääntöisesti omistajalähtöiseen näkemykseen, koska sen ajateltiin useimmiten olevan yrityksen muiden sidosryhmien kuin omistajien arvojen vastaista. Mitä sidoslähtöisempää yrityksen käyttäytyminen on, sen vähemmän se todennäköisesti käyttää aggressiivista verosuunnittelua.

Yrityksen yhteiskunnallisen ulottuvuuden jaottelussa huomattiin yritysten sidosryhmillä olevan vaikutusta yrityksen toiminnan vastuullisuudelle, joten tutkielmassa käsiteltiin tarkemmin, millainen vaikutus on yrityksen tärkeäksi tulkitsevilla sidosryhmillä yrityksen verostrategiaan. Vastuullisen yritystoiminnan näkökulmasta yrityksen ensisijaisia sidosryhmiä ovat työntekijät, omistajat, asiakkaat, tavarantoimittajat ja muut ryhmät, joihin organisaation toiminnalla on suora vaikutus (Niskala ym. 2013, 72–73). Tällä pystyttiin erityisesti selittämään sitä, milloin yritys todennäköisemmin valitsee aggressiivisen verostrategian. Verosäästöjen todettiin ensisijaisesti hyödyttävän osakkeenomistajia, mutta vain jos yritys laskee verosuunnittelusta syntyvien kustannuksien olevan hyötyjä suuremmat. Ei siis ole itsestään selvyyttä, että omistajalähtöinenkään yritys valitsee aggressiivisen verosuunnittelun, mutta aikaisempien tutkimusten perusteella tämä on todennäköisempää omistajalähtöisten kuin sidosryhmälähtöisten tai laajempaa sosiaalista vastuuta edustavien yritysten kohdalla.

Tutkielman kolmantena alakysymyksenä oli, miten yritykset raportoivat veronmaksustaan. Raportoinnin todettiin olevan toistaiseksi pitkälti vapaaehtoista ja kertovan vain vähän yritysten vastuullisuuden laadusta tai tasosta. Verojalanjälkiraportointia tehdään kuitenkin muille sidosryhmille kuin omistajille, joten sen lisääntyminen viittaa sidosryhmälähtöisen ajattelun kasvamiseen. Lisäksi vastuullisen verostrategiaan kuuluu avoimuus ja läpinäkyvyys, joita raportointi lisää. Verojalanjälkiraportoinnin tulkittiin pääsääntöisesti kuuluvaksi sidosryhmälähtöiseen näkemykseen, koska laajimpaan yrityksen sosiaaliseen vastuun näkemykseen tulkitseminen olisi vaatinut varmuutta siitä, että yritysten puheet vastaavat niiden todellisia käytänteitä. Tätä pelkäävät lausumien pohjalta ei voitu päätellä.

Tutkielman pääkysymykseen haettiin vastausta analysoimalla Talouselämän ja Helsingin Sanomien lehtiartikkeleiden lausumia vuosilta 2006–2015. Lähestymistavaksi valikoitui teorialähtöinen sisällönanalyysi, jonka analyysirunko muodostui tutkielman alakysymysten avulla. Ajanjakso jaettiin kahtia, jolloin saatiin paremmin muodostettua käsitys muutoksesta ajanjakson aikana. Lisäksi lausumat jaettiin yritysten omiin tai niitä edustavien tahojen lausumiin ja yritysten ulkopuolisten lausumiin. Näin haluttiin saada kuvaa siitä, millainen on yritysten oma näkemys veronmaksusta osana yritysvastuuta ja millaisena tämä toisaalta näyttäytyy yritysten ulkopuolella muualla yhteiskunnassa.

Ensimmäisellä ajanjaksolla yritysten lausumat olivat Suomessa pääsääntöisesti omistajalähtöisiä. Verojen minimointi vaikutti olevan osa yritysten normaalia käytäntöä, jota ei myöskään peitelty eikä kaunisteltu. Myös yhteiskunnassa yritysten veronmaksun luotettiin eikä siihen pääsääntöisesti nähty tarvittavan mitään moraalista harkintaa. Veronmaksuun ei liitetty yritysvastuuta, koska omistajalähtöisessä näkemyksessä yritysvastuu todettiin olevan pyramidimallin tasoilla yksi ja kaksi, jolloin ei siis ole kysymys yritysvastuuseen kuuluvista vapaaehtoisista toimista. Jälkimmäisellä ajanjaksolla yritysten lausumissa sidosryhmälähtöisten näkemysten osuus kasvoi, mutta tähän vaikutti lausumat verojalanjäljestä, jotka kaikki luokiteltiin sidosryhmälähtöiseksi sekä perheyriyten ja pörssiin listaamattomien yritysten lausumat, jotka myös pääsääntöisesti luokiteltiin sidosryhmälähtöiseksi. Kansainvälisten yritysten lausumat olivat edelleen omistajalähtöisiä, vaikka niissäkin oli nähtävissä muutosta. Myös yritysten ulkopuolella sidosryhmälähtöisten näkemysten osuus kasvoi. Yrityksiltä toivottiin enemmän moraalista harkintaa verojen suhteen, mutta toisaalta nähtiin muutoksen yrityksen toiminnassa tapahtuvan vain säädöksiä muuttamalla. Sidosryhmälähtöisten lausumien kasvu kuitenkin tarkoittaa, että veroista on tullut yritysvastuukysymys, koska tällöin mukaan on tullut pyramidimallin kolmas taso, joka verojen osalta näkyy erityisesti siten, että verosuunnitteluun katsotaan kuuluvan tai ainakin toivotaan kuuluvan vapaaehtoisen harkinnan.

Tutkielman alussa todettiin yrityksen yhteiskuntavastuulle olevan useita määritelmiä, mutta näille yhteistä todettiin olevan, että kyse on lainsäädännölliset vaatimukset ylittävistä käyttäytymisestä. Varsinaisesta vastuullisesta toiminnasta voidaan siten puhua vasta, kun yrityksen toiminta on sidosryhmälähtöisen tai laajimman yrityksen sosiaalisen vastuun näkemyksen mukaista. Suomalaisessa kontekstissa veroista keskustellaan nykyisin selvästi sidoslähtöisemmin kuin ajanjakson alkupuolella. Muutoksen ei sinänsä voida katsoa tarkoittavan yritysten olevan vastuullisempia kuin aikaisemmin, koska yritykset voivat puhua toisin kuin toimivat. Tuloksista voidaan kuitenkin päätellä, että yritykset avaavat verotuskäytäntöitään aikaisempaa enemmän ja käyvät aiheesta keskustelua sidosryhmiensä kanssa. Toimintatapojaan yritykset muuttavat pakotetusti lainsäädännön vuoksi tai asiakkaiden kaikutessa kuten kävi terveysalan yritysten kohdalla. Erona näissä kahdessa motiivissa kuitenkin on, että jälkimmäisessä yrityksen käyttäytyminen on sidosryhmälähtöistä, jolloin yrityksen toiminta ohjautuu vastuullisempaan suuntaan vaikkakin yrityksen omaa hyötyä silmällä pitäen. Keskustelulla yritysten veronmaksusta ja verosuunnittelusta yritysvastuukysymyksenä on siis merkitystä, koska tämä voi vaikuttaa yrityksen sidosryhmien esittämiin vaatimuksiin yrityksiä kohtaan ja sitä kautta edelleen yritysten toimintatapoihin.

## 6.2 Tutkimuksen arviointi

Sisällönanalyysin viimeisenä vaiheena on tutkimuksen arviointi. Tähän tutkimukseen valikoitui aineistoksi ainoastaan kaksi lehteä, jolloin kyseenomaisten lehtien toimituksilla on vaikutus siihen, mitä lehdissä on kyseisinä aikakausina julkaistu. Etenkin Helsingin Sanomien verosuunnittelua käsittelevät artikkelit olivat usein yhden asiaan vihkittyneen saman toimittajan kirjoituksia, jolloin niistä eittämättä välittyy hänen asiasta näkemänsä kuva. Lisäksi vaikka molempien lehtien artikkeleissa oli suoria siteerauksia yritysten henkilöiden lausumista, on artikkelin kirjoittaja tehnyt päätöksen siitä, mitkä lausumat artikkeliin on otettu mukaan. Useamman eri lehden mukaan ottaminen olisi syventänyt tutkimustuloksia.

Artikkelit etsittiin pääasiassa sähköisen haun avulla. Vaikka haut tehtiin useammalla hakusanalla ja -parilla ja lisäksi selattiin osan lehden osalta näköisversiot lävitse, on oleellisia artikkeleita voinut jäädä puutumaan. Paras vaihtoehto olisi ollut artikkeleja etsiessä selata molempien lehtien kaikki numerot tutkimusajanjaksolta lävitse, mutta tämä ei ollut käytännön syistä mahdollista.

Itse tulkintaan on vaikuttanut eittämättä myös tutkielman tekijän oma maailmankuva. Osa lausumista oli myös sellaisia, että ne olisivat sopineet useammankin teeman alle. Tällöin lausuma on luokiteltu siihen teemaan, jota se tutkielman tekijän mielestä parhaiten kuvaa. Toinen vaihtoehto olisi voinut olla, että sama lausuma olisi huomioitu useamman teeman alla. Jotta tulkintaan saataisiin lisää syvyyttä, tämän tyyppinen tutkimus olisi hedelmällistä tehdä yhdessä useamman tutkijan kanssa, koska tällöin tulkintoja olisi mahdollista pohdiskella yhdessä. Useampi tutkija mahdollistaisi myös tehokkaamman ajankäytön, koska tällöin luettavat artikkelit voitaisiin jakaa tutkijoiden kesken.

## 6.3 Jatkotutkimuskysymykset

Tämä tutkielma oli vasta pintaraapaisua aiheesta, joten jatkotutkimuskysymyksiäkin löytyy useita. Pelkästään rajaamalla tutkimuskohdetta eri tavoin tai tutkimusaineistoa muuttamalla aiheeseen saataisiin todennäköisesti monia uusia näkökulmia. Tämä voisi tapahtua vertailemalla esimerkiksi eri toimialoilla toimivien yritysten lausumia keskenään. Tässäkin tutkielmassa todettiin terveysalan yritysten reagoinnin olevan voimakkaampaa kuin eläkevakuutusyhtiöiden, kun niiden verosuunnittelukäytänteet saivat negatiivista julkisuutta. Tutkimusaineistona olivat lehtiartikkelit kahdesta eri lehdestä. Mielenkiintoista olisi rajata tutkimus muutamaaan yritykseen ja valita aineistoksi laajemmin näiden yritysten julkisuuteen antamat lausumat esimerkiksi sidosryhmälehdistä, pörssi- ja lehdistötiedotteista sekä muista sanoma- ja aikakauslehdistä. Jos lisäksi pys-

tyttäisiin haastattelemaan yritysten johtoa, viestintä- ja taloushenkilöstöä ja analysoidaan yrityksen taloudellisiin lukuihin, saataisiin näkemystä siihen, vastaavatko yritysten lausumista välittyvä kuva niiden todellisia verostrategioita.

Suomessa ei ole juurikaan tehty tutkimusta kuluttajakäyttäytymisestä suhteessa yritysten verokäytäntöihin. Tämän tutkielman teon loppuvaiheessa julkisen keskustelun aiheeksi tulivat niin kutsuttujen Panaman paperien paljastukset, joiden mukaan muun muassa Nordea on perustanut satoja yhtiöitä asiakkailleen veroparatiisiin. Paljastuksista johtuen lehdistössä on kirjoitettu Nordean menettäneen asiakkaitaan. (Nordea menettää asiakkaita... 2016.) Mielenkiintoista olisikin tutkia, miten paljon ja millainen yritysten verosuunnittelu vaikuttaa kuluttajien käyttäytymiseen. Ilmapiiri olisi nyt otollinen tällaiselle tutkimukselle, koska kuluttajat ovat todennäköisesti vilkkaan julkisen keskustelun vuoksi perillä aiheesta. Aiheesta olisi mielenkiintoista tehdä myös pitkittäistutkimusta, jossa tutkittaisiin ovatko mahdolliset muutokset kuluttajakäyttäytymisessä pysyviä. Samankaltaista tutkimusta olisi tarpeen tehdä myös sijoittajien osalta.

## LÄHTEET

- Aguilera, R. – Ganapathi, J. – Rupp, D. – Williams, C. (2006) Employee reactions to corporate social responsibility: An organizational justice framework. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 27 (4), 537–543.
- Ahonen, S. – Saari, S. – Syrjälä, L. – Syrjäläinen, E. (1996) *Laadullisen tutkimuksen työtapoja*. Kirjayhtymä Oy, Rauma.
- Aikakausmedia. Talentum Media Oy. <<http://www.aikakauslehdet.fi/Etusivu/kaus-dia/Jasenluettelo/Jasenluettelo/?id=329&lang=fin&vuosi=2012&fromSearch=true>>, haettu 15.2.2016.
- Alasuutari, P. (2011) *Laadullinen tutkimus*. 4. uud. p. Vastapaino, Riika.
- Alasuutari, P. – Koskinen, I. – Peltonen, T. (2005) *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Vastapaino, Tampere.
- Attac Vetoamus maakohtaisen veroraportoinnin säätämisestä lakiin luovutettu valtionvarainministeri Alexander Stubbille. <<http://www.attac.fi/uutinen/2015-12-13/vetoamus-maakohtaisen-veroraportoinnin-saatamisesta-lakiin-luovutettu>>, haettu 12.2.2016.
- Avi-Yonah, R. S. (2014) *Just say no: Corporate taxation and corporate social responsibility*. University of Michigan Law School, Public Law and Legal Theory Working Paper Series No. 402. <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2423045](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2423045)>, haettu 27.9.2014.
- Bratton, W. W. – Wachter, M. L. (2008) Shareholder primacy's corporatist origins: Adolf Berle and The modern corporation. *Journal of Corporation Law*, Vol. 34 (1), 99–152.
- Buchholtz, A. – Carroll, A. B. – Saiia, D. (2003) Philanthropy as Strategy. *Business & Society*, Vol. 42 (2), 169–201.
- Carroll, A. B. (1979) A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *The Academy of Management Review*, Vol. 4 (4), 497–505.

- Carroll, A. B. (1991) The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, Vol. 34 (4), 39–48.
- Carroll, A. B. (1999) Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct. *Business & Society*, Vol. 38 (3), 268–295.
- Carroll, A. B. (2000) Ethical challenges for business in the new millennium: Corporate social responsibility and models of management morality. *Business Ethics Quarterly*, Vol. 10 (1), 33–42.
- Carroll, A. B. – Schwartz, M. (2003) Corporate social responsibility: A three-domain approach. *Business Ethics Quarterly*, Vol. 13 (4), 503–530.
- Chen, S. – Chen, X. – Cheng, Q. – Shevlin, T. (2010) Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, Vol. 95 (1), 41–61.
- Cording, M. – Schuler, D. (2006) A corporate social performance–corporate financial performance behavioral model for consumers. *Academy of Management Review*, Vol. 31 (3), 540–558.
- Dahlsrud, A. (2008) How corporate social responsibility is defined : An analysis of 37 definitions. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 15 (1), 1–13.
- Davis, G. – Glynn, M. – Marquis, C. (2007) Community isomorphism and corporate social action. *Academy of Management Review*, Vol. 32 (3), 925–945.
- Dowling, G. (2013) The Curious case of corporate tax avoidance: Is it socially irresponsible? *Journal of Business Ethics*, Vol. 124 (1), 173–184.
- Eskola, J. – Suoranta, J. (2003) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. 6. p. Vastapaino, Jyväskylä.
- Euroopan komissio (2011) Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, Neuvostolle, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle sekä alueiden komitealle – Yritysten yhteiskuntavastuuta koskeva uudistettu EU:n strategia vuosiksi 2011–2014

<[https://www.tem.fi/files/31324/COM%282011%29\\_681\\_FINAL.pdf](https://www.tem.fi/files/31324/COM%282011%29_681_FINAL.pdf)>, haettu 24.11.2015.

Euroopan komissio (2012) Toimintasuunnitelma veropetosten ja veronkierron torjunnan tehostamiseksi. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille ja neuvostolle. <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_fi .pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_fi.pdf)>, haettu 22.1.2016.

Euroopan Komissio (2016) Fair Taxation: Commission presents new measures against corporate tax avoidance. <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-159\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_en.htm)>, haettu 9.2.2016.

FIBS Yritysvastuu, määritelmä, hyödyt ja osa-alueet. <<http://www.fibsry.fi/fi/yritysvastuu/maaritela-normit-ja-historia>>, haettu 6.10.2014.

Finnwatch (2013) Ei tietoja, ei tuloja? Outotec, Attendo ja vastuullinen veronmaksu. <[http://www.finnwatch.org/images/ei\\_tietoja\\_finnwatch.pdf](http://www.finnwatch.org/images/ei_tietoja_finnwatch.pdf)>, haettu 9.10.2015.

Finnwatch (2015) Valtioenemmistöisten yhtiöiden veroraportit Maakohtaiset tiedot edelleen avaamatta. <<http://www.finnwatch.org/images/pdf/Valtionyhtioidenveroraportit.pdf>>, haettu 14.10.2015.

Finnwatch (2016a) Finnwatch tutkii yritysten yhteiskuntavastuuta kehittyvissä maissa. <<http://www.finnwatch.org/fi/keitae-olemme>>, haettu 27.1.2016.

Finnwatch (2016b) Vastuullinen veronmaksu. <<http://www.finnwatch.org/fi/julkaisut/julkaisut-2010-2011>>, haettu 27.1.2016.

Finnwatch (2016c) Kaivosverotuksen kehitysmää – Selvitys metallimalmeja louhivien kaivosyhtiöiden veronmaksusta ja verosuunnittelusta Suomessa. <[http://www.finnwatch.org/images/pdf/kaivosverotuksen\\_kehitysmää.pdf](http://www.finnwatch.org/images/pdf/kaivosverotuksen_kehitysmää.pdf)>, haettu 4.3.2016.

Freeman, R. – Parmar, B. – Wicks, A. (2004) Stakeholder theory and “The corporate objective revisited”. *Organization Science*, Vol. 15 (3), 364–369.

Friedman, M. (1970) The social responsibility of business is to increase its profits. *The New York Times Magazine* 13.9.1970, 32–33.

- Godfrey, P. (2005) The relationship between corporate philanthropy and shareholder wealth: A risk management perspective. *Academy of Management Review*, Vol. 30 (4), 777–798.
- Grant Thornton Verojalanjälki <<http://www.gtfinland.com/Verojalanj%C3%A4lki.asp>>, haettu 11.2.2016.
- Hardeck, I. – Hertl, R. (2014) Consumer reactions to corporate tax strategies: Effects on corporate reputation and purchasing behavior. *Journal of Business Ethics*, Vol. 123 (2), 309–326.
- Hanlon, M. – Slemrod, J. (2009) What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *Journal of Public Economics*, Vol. 93 (1–2), 126–141.
- Harisalo, R. (2008) *Organisaatioteoriat*. Tampereen Yliopistopaino Oy, Tampere.
- Hasseldine, J. – Morris, G. (2013) Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection. *Accounting Forum*, Vol. 37 (1), 1–14.
- Heiskanen, M. (2009) Paratiisin portti jäi auki – Taistelu veroparatiiseja vastaan on vasta alussa. *Talouselämä* 39, 53.
- Helsingin Sanomat (2008) HS.fi, verkossa sanottua. <<http://www.hs.fi/paivanlehti/arkisto/Hyv%C3%A4johtaja+on+hintansa+v%C3%A4rti/aaHS20081104SI1MP01no0?src=haku&ref=arkisto%2F>>, haettu 6.3.2016.
- Hirsjärvi, S. – Remes, P. – Sajavaara, P. (1997) *Tutki ja kirjoita*. 19. p. Bookwell Oy, Porvoo.
- Hoi, C. – Wu, Q. – Zhang, H. (2013) Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. *The Accounting Review*, Vol. 88 (1), 2025–2059.
- Huhtamäki ja SRV sopineet veroistaan Luxemburgissa. (2014) <<http://yle.fi/aihe/artikkeli/2014/11/10/huhtamaki-ja-srv-sopineet-veroistaan-luxemburgissa-0>>, haettu 13.10.2015.
- Hänninen, J. (2013) Veroapina syö pöydästäsi. *Helsingin Sanomat* 24.3.2013, B5–B8.



- Jenkins, R. – Newell, P. (2013) CSR, tax and development. *Third World Quarterly*, Vol. 34 (3), 378–396.
- Jussila, M. (2010) *Yhteiskuntavastuu*. Nyt. Infor Oy, Vantaa.
- Juutinen, S. – Steiner, M. (2010) *Strateginen yritys vastuu*. WSOYpro Oy, Juva.
- Karismo, A. (2009) Veronkierrosta raapaistu vain pintaa. <<http://www.hs.fi/paivanlehti/arkisto/Veronkierrosta+raapaistu+vain+pintaa/aaHS20090905SI3TR01g9a?src=haku&ref=arkisto%2F>>, haettu 6.3.2016.
- Ketola, T. (2005) *Vastuullinen liiketoiminta*. Edita Prima Oy, Helsinki.
- Kitzmueller, M. – Shimshack, J. (2012) Economic Perspectives on Corporate Social Responsibility. *Journal of Economic Literature*, Vol. 50 (1), 51–84.
- Knuutinen, R. (2012) *Verosuunnittelua vai veron kiertämistä*. Sanoma Pro, Helsinki.
- Knuutinen, R. (2013) Veron minimointi ja yrityksen yhteiskuntavastuu. *Verotus* 2, 177–191.
- Knuutinen, R. (2014) *Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu*. Hansaprint Oy, Vantaa.
- Knuutinen, R. (2015) Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? *Verotus* 1, 5–19.
- Kosonen, K. (2013) Veroparatiisit, verosuunnittelu ja veronkierto. *Kansantaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 109 (3), 383–398.
- Kraus, P. – Brtitzelmaier, B. (2012) A literature review on corporate social responsibility: Definitions, theories and recent empirical research. *International Journal of Management Cases*, Vol. 14 (4), 282–296.
- Kuisma, J. (2015) *Mainetta ja tulosta – yritys vastuun johtamisen lyhyt oppimäärä*. ST-Akatemia Oy, Porvoo
- Kujala, J. – Kuvaja, S. (2002) *Sidosryhmät eettisen liiketoiminnan kirittäjinä*. Talentum Media Oy, Helsinki.

- Kuortti, H. (2012) Veroparatiisit – veromuseoon kuuluvia luomuksia vai hyvinvointivaltion parasitteja? *Verotus* 4, 412–428.
- Laguir, I. – Staglianò, R. – Elbaz, J. (2015) Does corporate social responsibility affect corporate tax aggressiveness? *Journal of Cleaner Production*, Vol. 107, 662–675.
- Latvala, E. – Vanhanen–Nuutinen, L. (2003) Laadullisen hoitotieteellisen tutkimuksen perusprosessi: sisällönanalyysi. Teoksessa: *Laadulliset tutkimusmenetelmät hoitotieteessä*, toim. Janhonen, S. – Nikkonen, M, 21–43. 2. uud. p. WSOY, Juva.
- Lev, B. – Petrovits, C – Radhakrishnan, S. (2010) Is doing good good for you? How corporate charitable contributions enhance revenue growth. *Strategic Management Journal*, Vol. 31 (2), 182–200.
- Laki kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamisesta <<http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20151621>>, haettu 12.1.2016.
- Lukkari, E. (2011) Hyvä yrityskansalainen. *Kauppalehti* 23.11.2011, 3.
- Mansikkamäki, E. (2014) Yritykset ”viherpesevät” verojälkiään. *Maaseudun Tulevaisuus* 12.3.2014, 7.
- Marx, T. (1993) Corporate social performance reporting. *Public Relations Quarterly*, Vol. 37 (4), 38–44.
- Metsämuuronen, J. (2008) *Laadullisen tutkimuksen perusteet*. Gummerus kirjapaino Oy, Jyväskylä.
- Niskakangas, H. (2011) *Veropolitiikka*. WSOYpro, Helsinki.
- Niskakangas, H. (2014) *Johdatus Suomen verojärjestelmään*. Talentum Media Oy, Viro.
- Niskala, M. – Pajunen, T. – Tarna–Mani, K. (2013) *Yritysvastuu – Raportointi- ja las-  
kentaperiaatteet*. KHT-Media Oy, Helsinki.

- Nordea menettää asiakkaita Panaman papereiden vuoksi. (2016) <<https://yritysarkisto-sanoma-fi.ezproxy.utu.fi/article/HSHS20160424SUO1B11TAL0031/SFNfUk-FOR0UtMl9fXzFfTm9yZGVhIGFuZCBQYW5hbWFlLVBWTQ>>, haettu 20.5.2016.
- OECD About base erosion and profit shifting (BEPS). <<http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>>, haettu 9.2.2016.
- OECD Publishing (2011) *Corporate loss utilisation through aggressive tax planning* (2011). <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264119222-en>>, haettu 30.10.2014.
- OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille* (2011) Käännös julkaisusta OECD Guidelines for Multinational Enterprises 2011 Edition. TEM raportteja 5/2012. <[https://www.tem.fi/files/32193/TEMrap\\_5\\_2012\\_web\\_14042015.pdf](https://www.tem.fi/files/32193/TEMrap_5_2012_web_14042015.pdf)>, haettu 28.1.2016.
- Pietiläinen, T. (2011) Isot terveisyrietykset maksavat vähän veroa. *Helsingin Sanomat*. <<http://www.hs.fi/paivanlehti/arkisto/Isot+terveysyrietykset+maksavat+v%C3%A4h%C3%A4n+veroa/aaHS20111203SI2YO029p4?src=haku&ref=arkisto%2F>>, haettu 24.2.2016.
- Poikolainen, K. (2014) Omistajaohjaus punnittava uudelleen. *Vapo-konsernin sidosryhmä- ja asiakaslehti Polte* 1, 12–18.
- PwC Suomi Verojalanjälki <<http://www.pwc.fi/fi/veroneuvonta/verojalanjalki.html>>, haettu 11.2.2016.
- Sarajärvi, A. – Tuomi, J. (2009) *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. 6. uud. p. Tammi, Viro.
- Semkina, S. (2015) Veroraportointi hiipii yrityksiin. <<http://www.kauppalehti.fi/uutiset/veroraportointi-hiipii-yrityksiin/gSZhLCEE#!>>, haettu 13.10.2015.
- Shaxson, N. (2012) *Aarresaaret – Miehet jotka ryöstivät maailman*. Suomentanut Henri Purje. Alkuperäisteos Treasure islands – Tax havens and the men who stole the world 2011. Into, Helsinki.
- Sikka, P. (2010) Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. *Accounting Forum*, Vol. 34 (3-4), 153–168.

- Silverman, D. (2001) *Interpreting qualitative data methods for analysing talk, text and interaction*. 2.p. SAGE Publications, London.
- Simola, E. – Ylönen, M. (2011) Miksi vastuuttomuus kannattaa? Veronmaksu ja yritysvastuu. Teoksessa: *Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa*, toim. Halme, M. – Jalas, M. – Joutsenvirta, M – Mäkinen, J, 117–149. Gaudeamus, Tallinna.
- Suihkonen, M. (2014) Verojalanjälki ei kerro vastuullisuudesta, ellei sille saada yhteistä mallia. <<http://www.vihrealanka.fi/uutiset/verojalanj%C3%A4lki-ei-kerro-vastuullisuudesta-ellei-sille-saada-yhteist%C3%A4-mallia>>, haettu 26.9.2014.
- SustainAbility (2006) *Taxing issues: Responsible business and tax*. <[http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Sustainability\\_taxing\\_issues.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Sustainability_taxing_issues.pdf)>, haettu 21.1.2016.
- Syrjä, P. (2010) Pienten yritysten verosuunnittelukäytänteissä eroja. *Tilintarkastus* 6, 16–19.
- Tax Justice Network (a) Tax and corporate responsibility. <<http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/tax-corporate-responsibility/>>, haettu 29.1.2016.
- Tax Justice Network (b) About Us. <<http://www.taxjustice.net/about/>>, haettu 29.1.2016.
- Takala, T. (2000) Yrityksen yhteiskunnallisen vastuun ideologiat v. 2000 – suomalainen yritys globalisoituvassa maailmassa. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 49 (4), 589–601.
- Teivainen, T. (2013) *Yritysvastuun umpikuja*. Bookwell Oy, Jyväskylä.
- Tilastokeskus. Suurilevikkisimmät sanomalehdet. <[http://www.stat.fi/tup/suoluk/suoluk\\_kulttuuri.html#sanomalehdet](http://www.stat.fi/tup/suoluk/suoluk_kulttuuri.html#sanomalehdet)>, haettu 15.2.2016.
- Torkkel, T. (2013a) Miten isot listayhtiöt raportoivat verojalanjäljestä? *Balanssi* 3, 60–62.
- Torkkel, T. (2013b) Yrityksen verojalanjälki – mistä on kysymys? *Balanssi* 3, 80–82.
- Transparency International (2015) Table of results: corruption perceptions index 2015. <<http://www.transparency.org/cpi2015#results-table>>, haettu 11.10.2016.

Tuokko Mikä on verojalanjälki? <<http://www.tuokko.fi/wp-content/uploads/2014/01/Verojalanjalkiesite.pdf>>, haettu 11.2.2016.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2014) Taloudellinen ja sosiaalinen vastuu sekä ympäristövastuu. <[https://www.tem.fi/files/22532/sos.\\_taloudell.\\_ekolog.\\_vastuu.pdf](https://www.tem.fi/files/22532/sos._taloudell._ekolog._vastuu.pdf)>, haettu 26.9.2014.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2015a) *Verojalanjälkiraportointi – Epävirallisen työryhmän muistio*. TEM raportteja 48/2015. <[https://www.tem.fi/files/43367/TEMrap\\_48\\_2015\\_web\\_18062015.pdf](https://www.tem.fi/files/43367/TEMrap_48_2015_web_18062015.pdf)>, haettu 11.2.2016.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2015b) *Yhteiskuntavastuu ja lainsäädäntö*. TEM raportteja 57/2015. <[https://www.tem.fi/files/43818/TEMrap\\_57\\_2015\\_web\\_01102015.pdf](https://www.tem.fi/files/43818/TEMrap_57_2015_web_01102015.pdf)>, haettu 12.2.2016.

Valtioneuvoston kanslia, Omistajaohjaus, 1.10.2014, Ohjeistus valtion enemmistöomisteisille yhtiöille maakohtaiseen verojen raportointiin. <[http://vnk.fi/documents/10616/358621/Ohjeistus+verojen+raportointiin\\_2015.pdf/69e63ff6-3db9-439f-93ea-4110abd752a3](http://vnk.fi/documents/10616/358621/Ohjeistus+verojen+raportointiin_2015.pdf/69e63ff6-3db9-439f-93ea-4110abd752a3)>, haettu 9.10.2015.

Verotusmenettelylaki, Finlex. <<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>>, haettu 11.10.2014.

Verohallinto (2011) *Verohallinto – Vuosikertomus 2011*. <[http://www.vero.fi/download/Vuosikertomus\\_2011/%7B057E4D4E-FDA1-4722-9606-77E796EC57FB%7D/7512](http://www.vero.fi/download/Vuosikertomus_2011/%7B057E4D4E-FDA1-4722-9606-77E796EC57FB%7D/7512)>, haettu 14.11.2014.

Verohallinnon tilastoja: Yhteisöasiakkaiden tuloverot, veronpalautukset, jäännösverot ja veronsaajien osuudet alueittain verovuonna 2013. <[http://www.vero.fi/fi-FI/Tieto\\_Verohallinnosta/Tilastoja\\_ja\\_tutkimuksia/Tuloverotilastoja/Verohallinnon\\_tilastoja\\_Yhteisoasiakkaid\(34709\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tieto_Verohallinnosta/Tilastoja_ja_tutkimuksia/Tuloverotilastoja/Verohallinnon_tilastoja_Yhteisoasiakkaid(34709))>, haettu 14.10.2015.

Wahlroos, B. (2012) *Markkinat ja demokratia – Loppu enemmistön tyrannialle*. 4. p. Otava, Keuruu.

Ylönen, M. – Laine, M. (2015) For logistical reasons only? A case study of tax planning and corporate social responsibility reporting. *Critical Perspectives on Accounting*. <<http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2014.12.001>>, haettu 9.10.2015.

**LIITE 1 TUTKIMUSAINEISTO**

	Lehti	Päivämäärä	Artikkelin otsikko
Lausuma 1S	Helsingin Sanomat	18.1.2008	Vain kannattava yritys pystyy työllistämään
Lausuma 2S	Helsingin Sanomat	1.11.2010	Yhteiskunnalliset yritykset heiluttaisivat markkinoiden haurasta toimivuutta
Lausuma 3S	Helsingin Sanomat	2.6.2006	Kvartaalikapitalismi "kaatui" Kalastajatorpalla
Lausuma 4S	Helsingin Sanomat	30.3.2008	Neljän lapsen isä tukee nuorisotyötä
Lausuma 1U	Helsingin Sanomat	10.3.2006	Kenelle kuuluu yhteiskuntavastuu?
Lausuma 2U	Helsingin Sanomat	5.10.2007	HS-raati uskoo suuryritysten kykyyn tehdä hyvää
Lausuma 3U	Helsingin Sanomat	10.3.2006	Kenelle kuuluu yhteiskuntavastuu?
Lausuma 4U	Helsingin Sanomat	5.10.2007	HS-raati uskoo suuryritysten kykyyn tehdä hyvää
Lausuma 5U	Talouselämä	15.12.2006	Yrityksistä tuli mallikansalaisia
Lausuma 6U	Talouselämä	8.2.2008	Euro ei tunne armoa
Lausuma 7U	Talouselämä	29.10.2010	Hyvyyden markkinat
Lausuma 8U	Helsingin Sanomat	21.8.2006	Yhteiskuntavastuun tuettava liiketoimintaa
Lausuma 5S	Talouselämä	5.3.2010	Reino harppoo brändin varassa
Lausuma 9U	Helsingin Sanomat	5.10.2007	HS-raati uskoo suuryritysten kykyyn tehdä hyvää
Lausuma 6S	Helsingin Sanomat	5.10.2007	HS-raati uskoo suuryritysten kykyyn tehdä hyvää
Lausuma 7S	Talouselämä	3.11.2006	Avaa pöytälaatikkosi, Heinäluoma
Lausuma 8S	Talouselämä	8.2.2008	Euro ei tunne armoa
Lausuma 10U	Talouselämä	8.2.2008	Euro ei tunne armoa
Lausuma 9S	Helsingin Sanomat	8.4.2006	Halonon peräsi yrityksiltä yhteiskuntavastuuta
Lausuma 11U	Helsingin Sanomat	21.8.2006	Yhteiskuntavastuun tuettava liiketoimintaa
Lausuma 10S	Helsingin Sanomat	18.1.2008	Vain kannattava yritys pystyy työllistämään
Lausuma 11S	Talouselämä	20.3.2009	Entä jos perheytykset loppuvat?
Lausuma 12U	Talouselämä	20.3.2009	Entä jos perheytykset loppuvat?
Lausuma 12S	Talouselämä	9.2.2007	Keikkapaidassa Metsäliittoon
Lausuma 13S	Talouselämä	7.3.2008	Lumivalkopankistasi, skudaa
Lausuma 13U	Talouselämä	29.10.2006	Hyvyyden markkinat
Lausuma 14U	Helsingin Sanomat	14.5.2006	Globaali yhteiskuntavastuu on koko yhteiskunnan asia
Lausuma 15U	Talouselämä	14.3.2008	Tyhmä veroja maksaa
Lausuma 16U	Talouselämä	8.2.2008	Euro ei tunne armoa
Lausuma 17U	Talouselämä	20.11.2009	Paratiisin portti jäi auki
Lausuma 18U	Talouselämä	14.3.2008	Tyhmä veroja maksaa
Lausuma 19U	Helsingin Sanomat	23.5.2009	Metsäyhtiöiden suosikkimaa Uruguay on ykkösluokan veroparatiisi
Lausuma 20U	Helsingin Sanomat	23.10.2010	Hakuyhtiö Google vältti veroja yli kolmella miljardilla dollarilla
Lausuma 21U	Helsingin Sanomat	23.10.2010	Hakuyhtiö Google vältti veroja yli kolmella miljardilla dollarilla

Lausuma 14S	Talouselämä	14.3.2008	Tyhmä veroja maksaa
Lausuma 15S	Talouselämä	14.3.2008	Tyhmä veroja maksaa
Lausuma 22U	Helsingin Sanomat	18.10.2012	Sipilältä tyrmäys suurkunnille
Lausuma 23U	Talouselämä	7.12.2012	Verojen maksaminen on markkinointia
Lausuma 24U	Helsingin Sanomat	15.9.2013	Stubb haluaa enemmän kauppaa ja Hautala ihmisoikeuksia
Lausuma 16S	Talouselämä	28.11.2014	Usein hiipumisesta seuraa romahdus
Lausuma 25U	Helsingin Sanomat	28.2.2015	Verotus suosii yritysten verosuunnittelua
Lausuma 17S	Talouselämä	9.11.2012	Verottaja suojaa suuromistukset
Lausuma 18S	Helsingin Sanomat	18.4.2013	Supercelle rynnisti nopeaan voittoon
Lausuma 19S	Talouselämä	15.11.2013	Tuloskone ei ruoki verokarhua
Lausuma 20S	Talouselämä	14.11.2014	Jättiläisen parantaja
Lausuma 21S	Helsingin Sanomat	10.1.2014	Ilmarinen vaatii raportointia veroista
Lausuma 26U	Helsingin Sanomat	3.2.2014	Kaksi kirjoitusta vapaaehtoisesta verosta mielipideosastolla
Lausuma 27U	Helsingin Sanomat	3.2.2014	Kaksi kirjoitusta vapaaehtoisesta verosta mielipideosastolla
Lausuma 28U	Helsingin Sanomat	4.2.2014	Valtiolle voisi antaa rahaa erillisen tilin kautta
Lausuma 29U	Helsingin Sanomat	31.1.2014	Valinnainen vero ei maistu professoreille
Lausuma 22S	Talouselämä	6.9.2013	Voi tätä tekopyhyyden määrää
Lausuma 30U	Helsingin Sanomat	16.1.2014	Professorit moittivat veroparatiisikeskustelua
Lausuma 31U	Helsingin Sanomat	21.1.2014	Verokeskustelussa on kaksi eri tulkintaa
Lausuma 23S	Helsingin Sanomat	17.1.2015	Ikea maksaa itselleen tuotemerkkinsä käytöstä
Lausuma 32U	Helsingin Sanomat	28.2.2015	Verotus suosii yritysten verosuunnittelua
Lausuma 33U	Talouselämä	11.11.2011	Nokia vei veronsa pois Suomesta
Lausuma 34U	Talouselämä	11.11.2011	Nokia vei veronsa pois Suomesta
Lausuma 35U	Helsingin Sanomat	20.11.2011	Lintilä: Terveysyritysten valvontaa lisättävä
Lausuma 36U	Helsingin Sanomat	1.12.2011	Mehiläisen verosuunnittelu yllätti
Lausuma 37U	Helsingin Sanomat	3.12.2011	Isot terveysyritykset maksavat vähän veroa
Lausuma 38U	Helsingin Sanomat	31.8.2012	Terveystalo: Emme tee verosuunnittelua
Lausuma 39U	Helsingin Sanomat	31.8.2012	Terveystalo: Emme tee verosuunnittelua
Lausuma 24S	Helsingin Sanomat	17.9.2012	Kotimaisten suosio kasvoi
Lausuma 40U	Helsingin Sanomat	8.8.2012	Google on verojen välttelyn mestari
Lausuma 25S	Helsingin Sanomat	17.9.2012	Kotimaisten suosio kasvoi
Lausuma 26S	Helsingin Sanomat	19.11.2014	Ostos lihottaa Mehiläistä
Lausuma 41U	Talouselämä	13.11.2015	Yritysten kannattaa maksaa veroja Suomeen
Lausuma 27S	Helsingin Sanomat	15.8.2012	Mehiläinen lupaa maksaa enemmän veroja
Lausuma 28S	Helsingin Sanomat	31.8.2012	Terveystalo: Emme tee verosuunnittelua
Lausuma 29S	Talouselämä	21.9.2012	Moraalin puute alkoi sahata liiketoimintaa
Lausuma 30S	Talouselämä	28.9.2012	Terveystalo vastaa

Lausuma 42U	Talouselämä	8.6.2012	Verosuunnittelu vauhdittaa Enson sellusampo
Lausuma 31S	Talouselämä	8.6.2012	Verosuunnittelu vauhdittaa Enson sellusampo
Lausuma 32S	Helsingin Sanomat	15.8.2012	Toimimme lakien ja määräysten puitteissa
Lausuma 33S	Helsingin Sanomat	2.11.2012	Yrityksistä Nordea maksoi eniten veroja
Lausuma 34S	Helsingin Sanomat	5.11.2012	Lindorff maksaa hyvästä tuloksesta vähän veroja
Lausuma 35S	Talouselämä	3.5.2013	Tuomme jokaisen lantin Suomeen
Lausuma 36S	Helsingin Sanomat	17.8.2014	Kaikki mastot menivät
Lausuma 37S	Helsingin Sanomat	17.1.2015	Ikea maksaa itselleen tuotemerkkinsä käytöstä
Lausuma 43U	Helsingin Sanomat	8.9.2012	Eläkemiljardeja veroparatiiseissa
Lausuma 38S	Talouselämä	4.1.2013	Johtajien palkka-ale olisi teennäistä
Lausuma 44U	Helsingin Sanomat	27.12.2013	Kuntien eläkevakuutus ostaa verosuunnittelua
Lausuma 45U	Helsingin Sanomat	9.1.2014	Veroparatiisikikkailusta tulisi rangaista
Lausuma 46U	Helsingin Sanomat	14.5.2014	Finnwatch: Työeläkevaroja veroparatiiseissa valtavasti
Lausuma 39S	Helsingin Sanomat	8.9.2012	Eläkemiljardeja veroparatiiseissa
Lausuma 40S	Helsingin Sanomat	9.9.2012	Hallitus suitsii verokikkailua
Lausuma 41S	Helsingin Sanomat	8.9.2012	Eläkemiljardeja veroparatiiseissa
Lausuma 47U	Talouselämä	14.9.2012	Tyhjää puhetta eläkevaroista
Lausuma 42S	Helsingin Sanomat	28.4.2013	Eläkeyhtiöt eivät tartu Urpilaisen ehdotukseen
Lausuma 43S	Helsingin Sanomat	23.7.2013	Varustamot väistävät veroja
Lausuma 44S	Helsingin Sanomat	27.12.2013	Kuntien eläkevakuutus ostaa verosuunnittelua
Lausuma 45S	Helsingin Sanomat	27.12.2013	Laura Räty kaipaa eettistä keskustelua veroparatiiseista
Lausuma 46S	Helsingin Sanomat	9.1.2014	Veroparatiisikikkailusta tulisi rangaista
Lausuma 48U	Helsingin Sanomat	8.7.2014	Verottajan tulospaineet eivät saa johtaa mielivaltaan
Lausuma 49U	Helsingin Sanomat	12.9.2014	Verosuunnittelu laittomaksi
Lausuma 47S	Helsingin Sanomat	11.7.2015	Tukirahaa veroparatiisien kautta
Lausuma 50U	Helsingin Sanomat	17.7.2015	Finnfundin toimintaa kehitetään jatkuvasti
Lausuma 48S	Helsingin Sanomat	12.11.2015	Toivakka myöntää verosuunnittelun
Lausuma 51U	Helsingin Sanomat	3.12.2011	Ketkä saavat kikkailla veroilla?
Lausuma 49S	Talouselämä	9.11.2012	Työmaa nimeltä Suomi
Lausuma 52U	Helsingin Sanomat	2.3.2013	Kuntien on vastustettava veroparatiisiyhtiöitä
Lausuma 53U	Helsingin Sanomat	15.9.2013	Omistajan oikeudella
Lausuma 54U	Helsingin Sanomat	12.1.2014	EK:n kritiikki selvitystä kohtaan ontuu
Lausuma 55U	Helsingin Sanomat	14.6.2012	Kepa: Yritysten verosuunnittelu vie kehitysmallta jättitulot
Lausuma 56U	Talouselämä	24.8.2012	Härskiä, mutta laillista
Lausuma 57U	Helsingin Sanomat	20.1.2014	Urpilainen tutkisi veromenetykset
Lausuma 58U	Helsingin Sanomat	21.1.2014	Verokeskustelussa on kaksi eri tulkintaa
Lausuma 50S	Helsingin Sanomat	10.1.2014	Ilmarinen vaatii raportointia veroista



Lausuma 59U	Talouselämä	13.11.2015	Yritysten kannattaa maksaa veroja Suomeen
Lausuma 51S	Helsingin Sanomat	9.9.2012	Hallitus suitsii verokikkailua
Lausuma 52S	Helsingin Sanomat	15.9.2013	Omistajan oikeudella
Lausuma 53S	Talouselämä	18.10.2013	Loistava sijoitus ja viisas opetus
Lausuma 54S	Talouselämä	8.11.2013	Erkon rahat lihottivat verokarhua
Lausuma 60U	Helsingin Sanomat	2.6.2014	Suomi voi näyttää suuntaa yhteiskuntavastuuseen
Lausuma 55S	Helsingin Sanomat	18.1.2015	Verojen maksu Suomeen kunnia-asia
Lausuma 56S	Helsingin Sanomat	12.11.2015	Toivakka myöntää verosuunnittelun
Lausuma 61U	Helsingin Sanomat	2.9.2012	Veronkiertäjää ei saada kiinni
Lausuma 62U	Helsingin Sanomat	8.10.2012	Myytävänä näyttäviä eleitä
Lausuma 63U	Helsingin Sanomat	9.2.2014	Espoon sijoitusten arvo kasvoi
Lausuma 64U	Helsingin Sanomat	9.2.2014	Espoon sijoitusten arvo kasvoi
Lausuma 65U	Helsingin Sanomat	9.2.2014	Espoon sijoitusten arvo kasvoi
Lausuma 66U	Helsingin Sanomat	9.2.2014	Espoon sijoitusten arvo kasvoi
Lausuma 67U	Helsingin Sanomat	14.3.2014	Kuntapoliitikot taistelevat veroparatiiseja vastaan
Lausuma 57S	Talouselämä	19.4.2013	Koko porukalle iso tukku rahaa
Lausuma 58S	Helsingin Sanomat	7.8.2012	Elinkeinoelämä vastustaa julkisia yritysverolistoja
Lausuma 59S	Helsingin Sanomat	7.8.2012	Elinkeinoelämä vastustaa julkisia yritysverolistoja
Lausuma 60S	Helsingin Sanomat	26.2.2013	Syrjäseudulle jäävät vain aukot
Lausuma 68U	Helsingin Sanomat	5.5.2013	Veroilla mainetta ja kunniaa
Lausuma 69U	Helsingin Sanomat	5.5.2013	Veroilla mainetta ja kunniaa
Lausuma 61S	Helsingin Sanomat	5.5.2013	Veroilla mainetta ja kunniaa
Lausuma 70U	Helsingin Sanomat	7.5.2013	Hyvinvointi tarvitsee uuden uoman rahalle
Lausuma 62S	Talouselämä	6.9.2013	Mehiläinen julkaisee toisena yhtiönä verojalanjälkensä
Lausuma 63S	Talouselämä	6.9.2013	Mehiläinen julkaisee toisena yhtiönä verojalanjälkensä
Lausuma 71U	Talouselämä	6.9.2013	Mehiläinen julkaisee toisena yhtiönä verojalanjälkensä
Lausuma 64S	Helsingin Sanomat	9.9.2014	Helsingin tulovirtaan lyö kiilaa verosuunnittelu
Lausuma 72U	Helsingin Sanomat	8.1.2014	Hollanti houkuttaa veroeduilla
Lausuma 73U	Helsingin Sanomat	21.1.2014	Verokeskustelussa on kaksi eri tulkintaa
Lausuma 74U	Talouselämä	3.10.2014	Itella ja VR pysyvät valtiolla
Lausuma 65S	Helsingin Sanomat	17.6.2013	Veroparatiiskeskustelu leimaa yrityksiä syyttä
Lausuma 66S	Helsingin Sanomat	5.5.2013	Veroilla mainetta ja kunniaa
Lausuma 67S	Talouselämä	6.9.2013	Mehiläinen julkaisee toisena yhtiönä verojalanjälkensä
Lausuma 75U	Helsingin Sanomat	2.6.2014	Suomi voi näyttää suuntaa yhteiskuntavastuuseen
Lausuma 68S	Talouselämä	3.10.2014	Itella ja VR pysyvät valtiolla
Lausuma 69S	Helsingin Sanomat	10.1.2014	Ilmarinen vaatii raportointia veroista
Lausuma 70S	Helsingin Sanomat	9.4.2015	Raha virtaa rakennusallalle